



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



**Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332**

DECIZIE nr. .4664/17.12.2018.

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X SRL,
înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../12.09.2014 si D.G.R.F.P
Timisoara sub nr..../13.10.2014 și reînregistrată la D.G.R.F.P Timisoara sub
nr. .../26.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A_SLP .../20.03.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.03.2018 asupra delegării competenței de soluționare a contestației formulată de Societatea X SRL cu consecința transmiterii către DGRFP Timișoara a dosarului contestației formulate de Societatea X SRL în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../28.01.2015 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara. Competența de reluare a procedurii soluționării contestației a fost delegată D.G.R.F.P Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3740/2015, în considerarea Deciziei Penale nr. ...2017 a Curții de Apel Alba Iulia în dosar nr. .../2013, definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată. DGRFP Timișoara este astfel legal investită cu soluționarea contestației formulată de

Societatea X SRL

CUI: ...

**sediul în sat Geoagiu Băi, oraș Geoagiu, Ciomplex Daco Romane,
jud. Hunedoara**

**cu sediul procesual ales la SCA Z
din ...,**

înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../12.09.2014 si D.G.R.F.P
Timisoara sub nr..../13.10.2014 și reînregistrată la D.G.R.F.P Timisoara sub
nr. .../26.03.2018, constatând următoarele:

Băile Daco Romane SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-SB ...28.07.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Brasov - A.J.F.P Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea ca obligație suplimentară de plată către bugetul general consolidat al statului, privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, d-na B, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 206 din O.G nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv 14.08.2014, potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate nr....29.07.2014.

Prin Decizia nr..../28.01.2015 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SB .../28.07.2014 privind suma totală de ... lei și a Raportului de inspecție fiscală parțial nr. F-SB ...28.07.2014, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, fiind emisă în acest sens decizia de suspendare a soluționării contestației nr..../28.01.2015.

Învedereăm că premergător emiterii acestei decizii de suspendare a soluționării contestației, pentru petentă au mai fost emise câteva acte administrative fiscale, după cum urmează:

Prin Decizia nr....08.04.2009 emisă de ANAF-Direcția generală de soluționare a contestațiilor, s-a suspendat, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr....30.01.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Hunedoara, pentru suma totală de plată de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente,

până la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, întrucât organele de inspecție fiscală au formulat plângere către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara înregistrată la AIF Hunedoara sub nr.../06.03.2009, cu privire la aspectele consemnate în Decizia de impunere nr....30.01.2009

Aceasta Decizie emisă de ANAF-Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost atacată la Curtea de Apel București, conform căii de atac indicată în dispozitivul Deciziei de soluționare și cu recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție, instanță care, prin decizia nr.../04.10.2011 a admis recursul declarat de SC X SRL împotriva sentinței civile nr.../05.10.2010 a Curții de Apel București, în sensul că admite în parte acțiunea petentei, anulează Decizia nr....08.04.2009 emisă de ANAF-Direcția generală de soluționare a contestațiilor și obligă ANAF la soluționarea contestației.

Cu adresa înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr.../18.10.2011, Direcția generală de soluționare a contestațiilor transmite DGFP Hunedoara dosarul contestației SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr....30.01.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Hunedoara, având în vedere prevederile art.209 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.

Prin Decizia nr. ...30.12.2011 emisă de DGFP a jud. Hunedoara, a fost desființată Decizia de impunere nr. ...30.01.2009, emisă pentru suma totală de plată de ... lei și s-a dispus refacerea inspecției fiscale, având în vedere toate documentele prezentate de contribuabil ulterior finalizării primei inspecții fiscale, în limitele stabilite prin considerentele deciziei de soluționare.

Urmare a desființării Deciziei de impunere nr. ...30.01.2009, prin adresa nr. .../01.03.2012 a ANAF, s-a dat acordul privind delegarea de competență către DGRFP Brașov - AJFP Sibiu.

Ca urmare a acestei noi inspecții fiscale, au fost emise Raportul de inspecție fiscală parțială nr. F-SB ...28.07.2014 și Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SB .../28.07.2014, conform cărora petenta datorează obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit, TVA și accesorii aferente în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petenta a atacat în procedura prealabilă Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SB .../28.07.2014 și Raportul de inspecție

fiscală parțială nr. F-SB ...28.07.2014, acțiune pe care a promovat-o pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalitati de intarziere
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere.

Prin rechizitoriul întocmit la data de 10.10.2013 în dosarul penal nr. .../2011 de către DIICOT - Biroul Teritorial Hunedoara, s-a dispus trimiterea în judecată a asociaților SC X SRL. Împotriva rezoluției procurorului de trimitere în judecată, s-a făcut contestație care a făcut obiectul Dosarului nr. .../2013, aflat pe rolul Tribunalului Hunedoara, respectiv a Dosarului nr. .../2013/a1 pe rolul Curții de Apel Alba Iulia. Prin Hotărârea din data de 18.06.2014, Curtea de Apel Alba Iulia a respins ca nefondate contestațiile formulate de DD, DA și partea vătămată –parte responsabilă civilmente SCX SRL.

În cauză s-a încuviințat, de către instanță, efectuarea unei expertize contabile si administrarea de probe testimoniale.

Astfel, în etapa de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală partiala nr.F-SB ...28.07.2014, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara, nu s-a putut pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depindea de existența sau inexistența unui drept ce a făcut obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../13.03.2018, petenta face referire la următoarele:

- răspunsul DGRFP Timișoara-Serviciul de soluționare a contestațiilor cu referire la necesitatea efectuării demersurilor legale în scopul reluării procedurii de soluționare a contestațiilor formulate de societatea X SRL, transmis petentei ca urmare a solicitării acesteia înregistrate la DGRFP Timișoara sub ...1575/13.12.2016 prin care se solicită reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor prelabile formulate, a căror soluționare a fost suspendată prin Deciziile nr..../28.01.2015, nr.1...10.02.2015 (accesorii) și nr..../23.07.2015 (accesorii), întrucât cauzele care au determinat suspendarea au încetat;

- precizează cauzele de suspendare a procedurii de soluționare , după cum urmează:

- soluționarea definitivă a dosarului nr..../2013 de către Curtea de Apel Alba Iulia-Secția Penală, prin Decizia penală nr....2017 prin care au fost achitați toți inculpații, a fost respinsă acțiunea civilă formulată de partea civilă ANAF-AJFP Hunedoara, a fost ridicată măsura sechestrului

asigurător instituită asupra bunurilor mobile și imobile aparținând inculpaților din dosar;

- clasarea definitivă a dosarului nr.../2013 ce a fost instrumentat de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara , soluție confirmată de Tribunalul Hunedoara care a respins plângerea formulată împotriva Ordonanței de clasare din 08.11.2016 și a dispus menținerea acesteia, soluție pronunțată în dosarul nr.../2016,

se solicită reluarea de îndată a procedurii de soluționare a contestațiilor prealabile formulate.

Cu adresa nr. A-SLP .../20.03.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR-DGR .../26.03.2018, ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a delegat către DGRFP Timișoara competența de soluționare a contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SB .../28.07.2014, în temeiul preved.art.5 alin.(2) din OPANAF 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL susține următoarele:

Ca urmare a inspecției fiscale întreprinse de reprezentanți din cadrul ANAF – DGFP Hunedoara (fosta) la S.C. X S.R.L., în perioadele 24.01.2008 - 05.03.2008 și 28.11.2008 - 12.01.2009, s-au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 10023/30.01.2009 și Decizia de impunere nr. ...30.01.2009 pentru suma totală de ... lei, reprezentând: ... lei impozit pe profit, ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, iar pe de altă parte, ... lei TVA, ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Împotriva Raportului de inspecție fiscală, a Deciziei de impunere și a Dispoziției de măsuri citate anterior subscrisa a formulat contestație prealabilă, solicitând revocarea în tot a acestora și exonerarea de la plata sumelor stabilite prin decizia de impunere. Prin Decizia nr. ...08.04.2009, privind soluționarea contestației s-a dispus suspendarea soluționării acesteia ,procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea.

Subscrisa a formulat acțiune în contencios, dosar soluționat irevocabil prin Decizia civilă nr. .../04.10.2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care a admis recursul subscrisei, a anulat Decizia nr. ...08.04.2009 și a obligat pârâta la soluționarea pe fond a contestației prealabile.

Ca o consecință a Deciziei nr. .../04.10.2011 a ICCJ, a fost soluționată contestația prealabilă a subscrisei prin Decizia nr. ...30.12.2011, decizie prin care a fost desființată Decizia de impunere nr. ...30.01.2009, emisă pentru suma totală de plată de ... lei și s-a dispus refacerea inspecției fiscale.

Urmare a desființării Deciziei de impunere nr. ...30.01.2009, prin adresa nr. .../01.03.2012 a ANAF ,s-a dat acordul privind delegarea de competență către DGRFP Brașov - AJFP Sibiu.

Ca urmare a acestei noi inspecții fiscale, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-SB ...28.07.2014, respectiv Decizia de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 s-a stabilit ca obligație fiscală suplimentară de plată suma de ... lei compusă din: impozit pe profit - ... lei; dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit - ... lei; penalități de întârziere aferente impozitului pe profit - ... lei; TVA - ... lei; dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA - ... lei; penalități de întârziere aferente TVA - ... lei.

1. Încălcarea dispozițiilor procedurale privind comunicarea actelor administrativ-fiscale. Încălcarea dreptului la apărare.

Se solicită organului de soluționare a contestației să constate că organele fiscale din cadrul AJFP Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, au încercat să împiedice societatea subscrisă să își exercite dreptul la apărare și să conteste RIF și Decizia de impunere, îngrădind liberul acces la justiție. Astfel, s-a procedat la comunicarea prin publicitate a actelor administrative, modalitate care nu constituie o veritabilă comunicare a actelor administrative, din moment ce s-a adus la cunoștința persoanelor interesate doar faptul că s-ar fi întocmit documentele, iar nu și conținutul concret al acestora și al anexelor invocate în cuprinsul lor. În acest sens, petenta invocă Decizia Curții Constituționale nr. 536/28.04.2011, referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 44 alin. (3) din C. proc. fisc.

2. Încălcarea regulilor de procedură privind desfășurarea inspecției fiscale, în ceea ce privește drepturile și garanțiile recunoscute contribuabilului.

Pe parcursul inspecției fiscale, organele de control, cu excepția adresei din 12.05.2014, prin care s-a solicitat petentei să comunice anumite documente, nu au mai solicitat niciun alt document, nu au cerut vreo explicație, nu au ținut cont de rapoartele de expertiză întocmite fie în fața organelor penale sau în fața instanțelor civile, întemeindu-și constatările doar în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 30.01.2009, fără a acorda posibilitatea contribuabilului de a-și exprima punctul de vedere.

Prin atitudinea organelor fiscale, acestea au încălcat dispozițiile procedurale privind activitatea de inspecție fiscală, au încălcat dreptul la apărare al subscrisei.

PE FOND:

Conform Deciziei de soluționare nr. ...30.12.2011, o parte dintre obligațiile fiscale stabilite prin actele administrativ-fiscale din 2009 au fost desființate, cu obligația de a efectua reverificarea în funcție de toate

documentele puse la dispoziție de societate, însă pentru o parte dintre obligații, organul de soluționare a menținut actele atacate. Pe cale de consecință, se contestă din nou aceste documente.

3.1. Obligatiile pentru care organul de soluționare nu a dispus desființarea deciziei de impunere nr. ...30.01.2009 și refacerea controlului - pct.1.- Cap.III Constatări fiscale.

Prin RIF, inspecția fiscală nu a mai efectuat o nouă verificare și pentru operațiunile descrise la pct. 1.1 - 1. 23, pentru acestea fiind preluate concluziile din Raportului de inspecție fiscală nr. 10023 din 30 ianuarie 2009, ce a stat la baza Deciziei de impunere nr. ...30.01.2009.

Or, având în vedere că aceste constatări și obligațiile fiscale aferente stabilite de organele fiscale au fost contestate prin contestația prealabilă înregistrată împotriva acestor acte administrative și întrucât autoritatea fiscală în cadrul primei proceduri de soluționare a contestației, inițial a suspendat soluționarea în temeiul art. 214 C.proc. fisc, iar ulterior a dispus refacerea controlului doar pentru o parte din obligațiile fiscale, se solicită să fie avute în vedere în soluționarea prezentei contestații prealabile și argumentele invocate prin contestația prealabilă inițială, asupra căreia organul fiscal nu s-a pronunțat niciodată pe fond.

i) în ceea ce privește obligațiile de la pct.1.2)

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de ... lei înregistrată în contul contabil 603 "Cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar" reprezentând contravaloarea a 6 paturi, achiziționate cu factura nr. .../18.06.2005 emisă de SC DA SRL Deva, pe motiv că nu s-au realizat venituri din activitate de cazare sau alte venituri care să implice necesitatea achiziționării celor 6 paturi".

Petenta susține că aceste paturi metalice au fost achiziționate pentru dotarea vestiarelor și sunt utilizate de către personalul de pază-angajați ai societății .

ii) în ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct.1.4)

Organele de inspecție fiscală, au considerat cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de ... lei înregistrată în ct. 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" reprezentând contravaloarea a 2.400 kg deșeuri textile achiziționate cu factura nr. ... din 01.07.2005 emisă de SC CTx SRL, motivat de faptul că bunurile achiziționate nu au legătură cu obiectul de activitate al societății și nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, fără a menționa temeiul de drept.

În mod concret, bunurile respective au fost utilizate la operațiuni de curățenie la obiectivele din complexul X, astfel că societatea în mod legal a considerat deductibilă la calcularea impozitului pe profit, cheltuiala în sumă de ... lei.

iii) în ceea ce privește obligațiile înscrise la pct.1.5)

Organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit următoarele cheltuielile înregistrate în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile":

- ... lei din factura nr. .../20.03.2006 emisă de SCTDs SRL Deva în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a 100 saci var;
- ... lei din factura nr. .../20.04.2006 emisă de SC MT Com SRL Orastie în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a 50 saci ciment;
- ... lei din factura nr. .../01.04.2006 emisă de SCTDs SRL Deva în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a 100 saci ciment;

Petenta argumentează că imobilul în care se desfășoară activitatea societății are o suprafață totală de 22.140 mp din care:

- 5.146 mp, alei betonate din care 2.396 mp sunt mochetate;
- 2.812 mp, bazine din care: 1.100 mp bazin Olimpic, 1.052 mp bazin mare, 460 mp bazin mic și 200 mp bazinul pentru copii;
- 1.044 mp, terase acoperite; 1.265 mp, terase pentru plaja;
- 1.964 mp, clădiri;
- 1.823 mp gazon;
- 7.252 mp teren mlaștinos - amenajat cu zăcământ turbă și utilizat ca plajă;

- 245 mp scări beton bazin olimpic,

fiind justificată achiziția materialelor respective, întrucât sunt destinate:

- înainte de deschiderea sezonului estival, lucrărilor de întreținere și reparații curente;
- lucrărilor de reparații/întreținere cabine ștrand, reparații scări bazin olimpic, reparații/întreținere a liniei de autoservire și bucătăriei ce funcționează în incinta ștrandului, reparații și înlocuiri la finisajele exterioare (materialele utilizate: ciment, var, etc) precum și a instalației de iluminat interior/exterior al ștrandului etc.

iv) în ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct.1.14)

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit, suma totală de ... lei, reprezentând achiziții de materiale și/sau servicii prestate de la SC SM SRL Orastie, SC CTx SRL, SC AG SRL Romos, SC PT SRL și SC YC SRL Orastie, motivat de faptul că aceste materiale trebuiau înregistrate ca investiții.

În fapt, în anul 2005, societatea a efectuat următoarele lucrări de reparații și întreținere după cum urmează:

- lucrări de reparații/întreținere a celor 120 cabine din incinta ștrandului, care sunt construite din cărămidă și lucrări de reparații/întreținere a gardului confecționat din cărămidă, gard ce împrejmuiește complexul și care are în suprafață totală de 22.140 mp, la aceste lucrări fiind folosită cărămida achiziționată de la SC SM SRL cu factura nr..../17.05.2005, SC CTx SRL cu factura nr..../02.07.2005, SC PT SRL cu factura nr..../31.07.2005;

- lucrări de reparații/ înlocuire podium terasă plajă (fiind utilizată cheresteaua ce a fost achiziționată de la SC NP SRL cu factura nr..../23.03.2005.

În aceste condiții, din suma totală de ... lei, doar suma de ... lei este aferentă investițiilor, iar diferența de ... lei este aferentă lucrărilor de reparații și întreținere a complexului. Mai mult decât atât, organul fiscal a apreciat că suma de ... lei este cheltuială deductibilă la calcularea impozitului pe profit, dar în fapt la stabilirea impozitului pe profit datorat suplimentar, au luat în calcul suma de ... lei.

v) în ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 1.15)

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de ... lei, înregistrată în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", motivat de faptul că lucrările efectuate trebuiau tratate ca o investiție.

În fapt, SC PS Com SRL a emis la data de 02.08.2006, factura nr. ... în valoare totală de ... lei și o valoare fără TVA de ... lei, prestări de servicii reprezentând drenare și amenajare teren, acestea fiind contabilizate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

vi) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 1.16)

Organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei, înregistrată în conturile: 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", respectiv 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", motivat de faptul că lucrările efectuate trebuiau tratate ca o investiție și nu au dat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, pe motivul că nu au fost prezentate contracte, situații de lucrări.

În fapt, în luna august 2006, în baza facturii fiscale nr. .../03.08.2006, în valoare totală de ... și o valoare fără TVA în suma de 76.000 lei au fost achiziționate 27 de bucăți mobilier-colțare/canapele din lemn, acestea fiind utilizate la dotarea clubului ... ce funcționează în incinta complexului X, club în care în fiecare sâmbătă sunt organizate petreceri de tip discotecă.

Conform prevederilor art. 11 din Legea nr. 15 din 24 martie 1994, republicată, societatea avea dreptul de a deduce, lunar, cheltuielile aferente achiziționării mobilierului mai sus menționat, cheltuială deductibilă fiscal, potrivit dispozițiilor art. 24 Cod fiscal.

vii) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 1.17)

Organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei, înregistrată în luna septembrie 2006 în contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar".

viii) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 1.18)

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei, înregistrată în contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", motivat de faptul că materialele achiziționate și/sau lucrările efectuate trebuiau tratate ca o investiție.

În perioada februarie-iulie 2007, au fost înregistrate în evidența contabilă, următoarele cheltuieli:

- În contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" :

- ... lei din factura ... /februarie 2007 emisa de SC D SRL Deva in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 220 saci ciment;
- ... lei din factura ...16.02.2007 emisa de SC YC SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 6.100 kg fier beton si 70 saci ciment;
- ... lei din factura .../16.02.2007 emisa de SC V SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 2.990 kg PC 52 si 4,58 t fier beton OB 37 ;
- ... lei din factura .../13.02.2007 emisa de SC V SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 6,05 t fier beton PC 52;
- ... lei din factura 2.../19.02.2007 emisa de SC D SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloare a 100 saci ciment si 15 saci var;
- ...5 lei din factura .../30.03.2007 emisa de SCTDs SRL Deva in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 80 saci ciment;
- in contul 611"Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile";
- ... lei din factura ...07.05.2007 emisa de SC YC SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea lucrarilor de reparatii la strand,deviz oferta 18;
- ... lei din factura .../18.06.2007 emisa de SC P SRL in suma totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 36 mc beton;
- ... lei din factura .../09.07.2007 emisa de SC SM SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 40 mc caramida;
- ... lei din factura ...20.07.2007 emisa de SC SM SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 40 mc caramida;
- ... lei din factura .../28.07.2007 emisa de SC PS Corn SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand extinderea terasei prin executia de confectii metalice, contract nr. ...17.06.2007, antecalculatie de pret nr. ...16.04.2007;

Astfel, in perioada februarie-iulie 2007, au fost efectuate următoarele lucrari de intretinere și reparații curente a complexului:

- lucrări de reparații a aleilor betonate;
- lucrări de reparații/intreținere a aleilor ce imprejmuiesc bazinul olimpic, cu materialele de construcții achiziționate de la SC P SRL , in luna iunie 2007 ;
- lucrări de reparații/intreținere a gardului confecționat din cărămidă, reparațiile fiind efectuate cu materialele de construcții achiziționate de la SC SM SRL in luna iulie 2007.
- lucrări de reparații efectuate de prestatorul SC YC SRL Orastie, așa cum rezultă din factura nr....07.05.2007, in valoare totala de ... lei și o valoarea fără TVA de ... lei, reprezentand contravaloarea lucrarilor de reparatii la strand, deviz oferta 18;

ix) În ceea ce privește obligatiile prevăzute la pct.1.19)

Organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei, inregistrată in luna august 2007, in contul 611" Cheltuieli cu intretinerea și reparațiile".

În fapt, în luna august 2007, parte din bunurile de natura materialelor de construcții/instalații achiziționate de societate, erau aferente lucrărilor de reparații și nu de amenajare cum au fost înregistrate și s-a procedat la stornarea acestora, respectiv a sumei de ... lei.

Această operațiune a fost efectuată în baza bonului de consum întocmit, fiind precizate și natura acestor reparații, astfel cum rezultă din înscrisurile anexate prezentei.

x) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 1.20)

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit, a sumei de ... lei, aferente transporturilor efectuate și facturate de SC M SRL Deva.

Asa cum s-a reținut și în raportul de inspecție fiscală contestat, în baza facturilor emise de SC M SRL Deva nr. .../10.01.2007, în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și factura nr..../05....7 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în suma de 3.... lei reprezentând cheltuieli de transport, aceste servicii au fost efectuate în baza contractului de prestări nr. 4 din ianuarie 2007.

Se consideră că, societatea petenta are dreptul de a deduce cheltuielile aferente transportului, întrucât km parcursi și tariful/km sunt precizate în factura fiscală nr. .../10.01.2007 (respectiv 3.370 km x 3 lei), iar legiuitorul nu a condiționat deducerea acestor cheltuieli de prezentarea foilor de parcurs, documente care se întocmesc de către transportator în vederea justificării consumului de combustibil.

xi) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct. 1.21)

Organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei, motivat de faptul că lucrările efectuate trebuiau tratate ca o investiție, iar nu ca o cheltuială deductibilă.

În contul „628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” au fost înregistrate următoarele sume:

- ... lei (valoare fara TVA) aferentă facturii nr. .../12.07.2007 emisă de SC PS Com SRL Orastie în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări efectuate în vedere montării gazonului în suprafață de 7800 mp, conform Contract de prestări servicii .../07.05.2007 unde se prevăd nivelare teren, tasare, curățire de pietre, semănat samantă gazon;

- ... lei (valoare fara TVA) aferentă facturii nr. .../18.07.2007 emisă de SC PS Com SRL Orastie în valoare totală de ... lei reprezentând lucrări efectuate în vedere montării gazonului în suprafață de 7800 mp, conform Contract de prestări servicii amenajare teren 7.800 mp, contract ...10.04.2007 și ...07.05.2007 unde sunt prevăzute lucrări de încărcare și transport pământ precum și nivelarea acestuia.

Petenta susține că aceste cheltuieli au fost necesare pentru amenajarea terenului aferent complexului X, reprezentând cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, motiv pentru care se impunea recunoașterea caracterului deductibil al acestora.

Chiar și în situația în care operațiunea mai sus menționată a fost tratată de societate ca fiind aferentă unei cheltuieli și nu ca o investiție, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a corecta baza de impunere, acordând dreptul de deducere a cheltuielii cu amortizarea bunurilor de natura mijloacelor fixe, așa cum prevăd dispozițiile art.24 alin (2) litera f) și art.24 alin.(11) lit.a) și d) din Legea ...71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

xii) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct.1.22)

Organele de inspecție fiscală, invocând ca și temei de drept prevederile art. 160 alin. (3) din Codul fiscal privind mecanismul taxării inverse, au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentând TVA colectat eronat la livrarea fierului vechi.

Ulterior, în luna iunie a anului 2008, eroarea din contabilitate a fost rectificată, astfel că, în mod eronat autoritatea fiscală a considerat că s-a diminuat nelegal baza impozabilă.

xiii) În ceea ce privește obligațiile prevăzute la pct.1.23)

Organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei, înregistrată în luna mai 2008 în contul 603" Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", motivat de faptul că bunurile achiziționate reprezintă mijloace fixe și nu obiecte de inventar.

În luna mai 2008, în baza facturilor fiscale emise de SC Big JH SRL Cluj, societatea a achiziționat 4 spoturi luminoase în valoare totală de ... lei, utilizate pentru dotarea clubului ..., societatea având dreptul de a deduce lunar, cheltuielile aferente achiziționării mobilierului mai sus menționat, cheltuială deductibilă fiscal, potrivit dispozițiilor art. 24 din Codul fiscal.

3.2. Considerentele organului de inspecție cu privire la obligațiile fiscale pentru care s-a dispus reverificarea operațiunilor prin Decizia nr. ...30.12.2011.

1) (pct. 2.1.1. din raport) Inspectorii au majorat baza de impunere privind impozitul pe profit cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli aferente scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe vândute de subscrisa - pompe, organele de control invocând ca temei de drept art. 21 alin. 4 lit. f) din C. fisc. și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991. În privința TVA, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, în baza art. 22 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată. În fapt, în luna septembrie 2003, societatea a achiziționat de la SC RT SRL 3 pompe etajate, valorificate ulterior către SC P SRL.

Motivarea neacordării dreptului de deducere al TVA este bazată exclusiv pe Rechizitoriul întocmit de DIICOT - Biroul Teritorial Hunedoara în dosarul penal nr. .../2011, în sensul că operațiunile de achiziționare-livrare de bunuri între societățile RT, subscrisa, Ri SRL și CT SRL nu sunt reale și nu sunt făcute în scopul operațiunilor impozabile, ci pentru beneficiul fiscal exclusiv, "aceștia neavând spații de depozitare și salariați".

În fapt:

- în evidențele financiar contabile ale societății, în baza facturilor emise de RT, au fost înregistrate bunurile achiziționate, respectiv cele 3 pompe etajate;

- bunurile menționate anterior, au fost vândute către P SRL, societatea înregistrând venituri din vânzarea acestora în valoare totală de ... lei și colectând TVA în sumă de ... lei;

- bunurile se regăsesc în patrimoniul P SRL, fapt demonstrat de înscrierea acestora în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare, pentru garantarea unui credit bancar contractat de această societate;

- pompele etajate au fost inventariate cu ocazia intrării în faliment a P SRL, fiind evaluate, așa cum rezultă din Raportul de evaluare al lichidatorului societății.

În timpul cercetării penale efectuată de către DIICOT - Biroul Teritorial Hunedoara, în dosarul penal nr. .../2006, a fost întocmit un Raport de expertiză contabilă judiciară;

- RT a fost supusă unei inspecții fiscale, perioada verificată fiind 01.06.200-30.11.2003, iar la finalizarea inspecției fiscale a fost încheiat Procesul-verbal din data de 29.01.2004.

Aprecierile inspectorilor cu privire la operațiunile fictive în scopul generării unor cheltuieli și a TVA deductibilă, precum și concluzia conform căreia: "*consecința fiscală a diminuării TVA se localizează la SCX SRL*" petenta susține că sunt neîntemeiate și nu au suport legal, întrucât din documentele puse la dispoziția organelor de control, rezulta că societatea a înregistrat venituri din vânzarea acestor bunuri și a colectat TVA la livrarea acestora, conform legislației în vigoare.

Astfel, în urma controlului efectuat la RT, a rapoartelor de expertiză contabilă judiciară întocmite în dosarul penal nr. .../2006 și .../2011, transmise organului fiscal, rezultă că operațiunile financiar contabile îndeplinesc condițiile de legalitate, iar documentele justificative îndreptățesc societatea la exercitarea dreptului de deducere al TVA.

Prin Procesul-verbal din 29.01.2004, încheiat de organele de inspecție fiscală, înregistrat la acesta sub nr. .../05.02.2004, la pag. 12 s-a reținut faptul că factura fiscală TMACB 7245682 emisă la data de 23.09.2003 către X SRL a fost înregistrată în contabilitatea emitentului și figurează la poziția 45 din jurnalul de vânzări, făcându-se și mențiunea că marfa livrată a constat în 2 bucăți pompe etajate.

De asemenea, concluziile Raportului de expertiză contabilă judiciară, dispus în dosarul penal nr. .../2006 pentru RT, confirmă că nu a fost efectuată nicio livrare fictivă către subscrisa (pag. 25 din Raportul de expertiză contabilă judiciară). Mai mult decât atât, experții contabili au constatat că la subscrisa influențele fiscale asupra impozitului pe profit și TVA sunt 0 (zero), prin aceasta confirmându-se atât realitatea, cât și legalitatea relațiilor comerciale dintre aceste două societăți.

De altfel și în decizia de soluționare nr. ...30.12.2011 se rețin concluziile expertizei contabile judiciare, în sensul că facturile emise de RT cuprind mențiunile în vederea exercitării dreptului de deducere al TVA înscrisă în acele facturi.

În plus, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, inspectorii au ignorat în totalitate dispozițiile art. 19 alin. (1) C. fisc., întrucât au impozitat atât valoarea de achiziție a mărfurilor, cât și veniturile obținute din vânzarea acestora. Dacă cheltuielile respective sunt considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că acestea nu ar fi reale, atunci veniturile ar trebui considerate neimpozabile, situație în care societatea n-ar mai obține profit, iar impozitul pe profit, calculat, înregistrat și virat de aceasta ar trebui restituit.

Prin Rezoluția din data de 15.06.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul penal nr. .../2006, organele de cercetare penală au reținut printre altele că *"Organele de control fiscal din cadrul D.G.F.P. Hunedoara Deva au considerat nedeductibile fiscal facturile de aprovizionare de la(...)calculând astfel un impozit pe profit și o TVA suplimentară în sarcina celor trei agenți economici, făcând abstracție însă de faptul că nici veniturile înregistrate ca urmare a tranzacționării bunurilor (...) nu sunt reale."* De altfel, ordonanța în cauză a rămas definitivă prin Sentința penală nr. 219/2011 pronunțată în dosarul nr. 5431/97/2011.

De altfel, urmare a Deciziilor nr. ...09.03.2012 și .../09.03.2012 emise de DGFP a jud. Hunedoara, s-a dispus reverificarea societății MP SRL Orăștie, fiind vizate relațiile comerciale ale acestei societăți cu RT și SC Ri SRL Ghiroc, societăți cu care, de altfel, a avut relații comerciale și subscrisa.

Inițial, organele de inspecție fiscală au reținut susținerile DIICOT-Biroul Teritorial Hunedoara, iar urmare a verificării așa cum rezultă din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ...23.06.2014, nu au fost stabilite obligații suplimentare de plată, în sarcina acestei societăți.

Fiind vorba de o identitate de cazuri - între SC MP SRL în relațiile cu RT și SC Ri SRL Ghiroc și subscrisa în relațiile cu RT și SC Ri SRL Ghiroc, petenta consideră că se impune ca și soluțiile adoptate de organele fiscale să fie identice, respectiv recunoașterea deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

2) (pct. 2.1.2.1. din raport) Organele de inspecție fiscală, potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală contestat nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC S SRL Orăștie, în luna iulie 2003, reținând din rechizitoriul transmis de către DIICOT că operațiunile de livrare/achiziție dintre RT, S SRL Orăștie și subscrisa sunt fictive.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale doar acest rechizitoriu, fără a acorda posibilitatea contribuabilului de a-și exprima punctul de vedere cu privire la aceste constatări și fără a ține cont măcar de expertizele judiciare efectuate în faza de cercetare

În același raport de expertiză, s-a arătat că la S SRL influențele fiscale asupra impozitului pe profit și TVA sunt 0 (zero), prin aceasta confirmându-se atât realitatea, cât și legalitatea relațiilor comerciale dintre aceste două societăți.

Prin decizia de soluționare emisă în anul 2011, organele fiscale au reținut concluziile acestui raport de expertiză, și au arătat că facturile emise de RT intrunesc condițiile cerute de lege pentru a folosi la exercitarea dreptului de deducere al TVA înscrise în acestea.

3) (pct. 2.1.2.2. din raport) Potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală contestat, nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în factura emisă de SC FC SRL Orăștie, organele de control reținând în acest sens același rechizitoriu sus menționat, prin care se concluzionează că operațiunile de livrare/achiziție de bunuri dintre Ri SRL, ce avea același administrator ca și RT, FC SRL și subscrisa nu au caracter real.

Intrucât inspectorii au reținut în vederea stabilirii acestei obligații aceleași considerente ca cele invocate la pct. 2) (pct. 2.1.2.1. din raport), petenta reiterează argumentele de la punctul anterior în combaterea acestor constatări ale inspectorilor.

4) (pct. 2.1.2.3. din raport) Potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală contestat nu s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrisă în factura emisă de SC Sf SRL București, organele de control invocând nerealitatea operațiunilor desfășurate între cele două societăți.

În fapt, în luna august 2003, în baza facturii emise de SC Sf SRL București, societatea a achiziționat 684,90 kg clorura de var pastile.

Faptul că, la data efectuării inspecției fiscale, respectiv în anul 2009, organele de control au constatat că această societate nu a mai depus declarații și deconturi de TVA, pentru anul 2003, respectiv că ultimul bilanț a fost depus pentru anul 2002, nu poate fi imputat societății petente, întrucât nu există nicio prevedere legală în acest sens.

5) (pct. 2.1.2.4 din raport) Organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de 18.660 lei, înscrisă în facturile emise în lunile ianuarie-martie 2004 de către SC RC SRL, reținându-se, în principiu, ca operațiunile de livrare/achiziție nu sunt reale.

În fapt, în perioada ianuarie-martie 2004 subscrisa a achiziționat diverse materiale de construcții. Faptul că, la data efectuării inspecției fiscale, respectiv în anul 2009, organele de control au constatat că această

societate nu a mai depus declarații și deconturi de TVA, pentru anul 2003, respectiv că ultimul bilanț a fost depus pentru anul 2002, nu poate fi imputat societății petente, întrucât nu există nicio prevedere legală în acest sens.

Bunurile au fost achiziționate de societate, în baza facturilor fiscale emise de furnizori, facturi care conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile în materie, acestea îndeplinind calitatea de document justificativ, și ca urmare, în mod nelegal nu a fost acordat drept de deducere a TVA.

Deși TVA este considerată nedeductibilă, totuși, nu se rețin implicații asupra impozitului pe profit, or, în cazul în care se stabilește caracterul fictiv al operațiunii, atunci și cheltuiala făcută cu achiziția acelor bunuri își pierde caracterul deductibil. Prin urmare, din acest punct de vedere, constatările organului de inspecție sunt contradictorii, nu este posibil să se stabilească TVA suplimentară de plată, dar să nu se modifice baza impozabilă pentru impozitul pe profit.

Ca atare, se consideră că societatea avea dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrise în facturile emise de RC SRL.

6) (pct. 2.2.2. din raport) Organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise în lunile iulie și august 2005 de către SC PT SRL, invocând ca temei de drept art. 145 alin. 8 lit. a) din C. fisc., iar în fapt, "lipsa mijloacelor de transport, cu care să se probeze capacitatea de transport a cantităților mari de materiale de dezinfecție;" și "faptul că nu se puteau transporta faptic o singură dată cantitățile de cărămidă înscrise pe facturi."

Petenta susține că deține facturi ce îndeplinesc condițiile prevăzute de prevederile legale, pentru a fi considerate documente justificative în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA. Mai mult decât atât, aceste dispoziții nu prevăd obligativitatea de a se menționa pe facturi mijlocul de transport folosit la operațiune, prin urmare, argumentele invocate de inspectorii fiscali sunt neîntemeiate și nelegale. De altfel, în materie de TVA, ceea ce contează pentru a se recunoaște dreptul de deducere este ca cel care solicită aceasta să dețină o factură, întocmită în conformitate cu prevederile art. 155 C. fisc.

De asemenea, chiar organele de control, la pct. 2.2.1. - pag. 14-15 din raportul de inspecție fiscală contestat, au reținut faptul că între SC PT SRL în calitate de prestator, SCX SRL intermediar și SC P SRL în calitate de beneficiar, a fost încheiat Contractul de prestări servicii din data de 02.05.2005, iar obiectul acestui contract, este "efectuarea de transport rutier de materie primă", fapt ce dovedește încă o dată că societatea furnizoare avea posibilitatea efectuării transporturilor mărfurilor livrate către societatea noastră.

De asemenea, în ceea ce privește relațiile cu SC PT SRL, prin adresa înregistrată la AJFP Sibiu sub nr. .../19.05.2014 s-a arătat și faptul că, potrivit sentinței penale nr. ...13.04.2010 pronunțată de Judecătoria

Petroșani și rămasă definitivă prin decizia penală nr..../26.10.2010 a Tribunalului Hunedoara, a fost menținută soluția de neîncepere a urmăririi penale dispusă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara prin rezoluția din data de 16.11.2009, dată în dosarul de urmărire penală nr. .../2008 și confirmată de prim-procurorul acestui Parchet prin rezoluția din 04.01.2010, toate actele menționate fiind comunicate și organului de inspecție fiscală.

În privința impozitului pe profit, inspectorii nu au reținut implicații, deși au refuzat dreptul de deducere a TVA aferente acestor achiziții, prin urmare, ar fi trebuit să considere și acea cheltuială ca nedeductibilă. Or, aceste constatări sunt contradictorii, întrucât aceleași documente financiar-contabile - facturile - nu pot fi considerate ca documente justificative, apoi ca neîntreținând condițiile pentru a fi document justificativ, în privința deducerii TVA. În aceste condiții, se consideră că s-a refuzat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

7) (pct. 2.2.3. din raport) Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrise în facturile emise în luna aprilie 2005 de către SC GC SRI, invocând aceleași temeiuri de drept ca în cazul descris la pct. 6) (pct. 2.2.2. din raport).

Anexat adresei înregistrate la AJFP Sibiu sub nr. .../19.05.2014, subscrisă a comunicat organelor de inspecție fiscală: Contractul de prestări servicii nr. 101, Devizul de servicii arătând și faptul că între SC GC SRL, în calitate de prestator și SCX SRL, în calitate de beneficiar a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. 101 potrivit căruia prestatorul se obliga:

- să efectueze lucrări de amenajare interior-exterior, confecții metalice, vopsitorii zugrăveli, tencuieli la construcțiile existente la suprafață, turnare șape și betoane cu armare metalică;

- să realizeze serviciile începând cu data de 01.03.2005 până la data de 15.05.2005.

Constatarea că data înscrisă în contract este ulterioară emiterii facturilor, nu poate reprezenta temei legal în neacordarea dreptului de deducere a TVA, întrucât justificarea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat conform dispozițiilor art. 145 alin. (8) lit. a) din C. fisc., societatea deținând facturi fiscale emise de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, cu respectarea prevederilor art. 155 alin. (8) din C. fisc.

În situația în care la data efectuării inspecției fiscale la societate, nu au mai putut fi verificate actele societății SC GC SRL, întrucât aceasta era în stare de faliment, iar administratorul judiciar nu se afla în posesia documentelor financiar-contabile, se consideră că, în mod abuziv organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA, întrucât o societate poate executa servicii atât cu bunuri proprii cât și cu bunuri închiriate, respectiv poate subcontracta aceste lucrări, iar faptul că în bilanțul contabil încheiat la data de 31.12.2005, acesta a raportat un număr mediu de 2

salariați, nu poate conduce în mod automat la considerarea operațiunilor desfășurate între cele două societăți ca nereale.

8) (pct. 2.2.4. din raport) Inspectorii nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise în lunile august-septembrie 2005 de către SC E SRL, invocând aceleași temeiuri de drept ca cele de la pct. 7) (pct. 2.2.3. din raport).

În fapt, în anul 2005, societatea a achiziționat materiale de la SC E SRL, în baza facturilor emise de acesta, reprezentând materiale/substanțe pentru dezinfecția apei din bazin ele de înot, grupurilor sanitare, aleilor mochete din incinta ștrandului, materialele fiind recepționate în baza notei de recepție din data de 17.08.2005, din data de 22.08.2005 și 03.09.2005 și date în folosință în baza bonului de consum.

Pentru a justifica refuzul dreptului de deducere a TVA, inspectorii au reținut că nu s-a făcut dovada mijloacelor de transport utilizate la livrarea bunurilor, că nu există avize de însoțire a mărfii, că din raportul de inspecție fiscală anterior rezultă o supradimensionare a consumului de clorură de var raportat la consumul de apă din anii 2005 și 2006.

Or, organele fiscale nu au întreprins alte acțiuni de verificare a livrărilor respective, ci au ajuns la această concluzie, fără să ia în calcul documentele justificative prezentate de societate, pe baza cărora aceasta avea dreptul de deducere.

9) (pct. 2.2.5. din raport) Organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA în suma de ... lei, înscrisă în factura emisă de SC YC SRL.

În fapt, între SC YC SRL Orăștie, în calitate de executant și SCX SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat la data de 15.04.2005, contractul de prestări servicii, potrivit căruia executantul se obligă să efectueze lucrările de reparații în incinta complexului. La finalizarea lucrărilor și în conformitate cu prevederile contractului încheiat, SC YC SRL Orăștie a emis factura nr. .../30.12.2005, în valoare totală de ... lei, din care TVA în suma de ... lei.

Inspectorii au refuzat dreptul de deducere a TVA motivat de faptul că subscrisa nu a prezentat alte documente justificative (situații de lucrări, proces-verbal de recepție a lucrărilor), în afară de contractul de antrepriză de construcții și factura emisă în urma încheierii contractului.

Se consideră că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât potrivit prevederilor art.145 alin.(8), lit. a), dreptul de deducere a TVA a fost justificat de societate prin factura fiscală emisă de SC YC SRL Orăștie, persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

10) (pct. 2.2.6. din raport) Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de ... lei, față de următoarele considerente:

- natura bunurilor achiziționate;

- prevederile art. 24 alin. 3 lit. d) din C. fisc.;
- faptul că societatea a înregistrat și alte achiziții de bunuri pe care le-a înregistrat ca reparații și nu ca amenajări, iar urmare a inspecției fiscale precedente s-a reținut că acestea reprezintă investiții și nu reparații, constatare insușită și de organul de soluționare a contestațiilor;
- prevederile pct. 14 din Ordinul 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- societatea ar fi fost îndreptățită la efectuarea corecțiilor de această natură la efectuarea inventarierii anuale.

Din totalul sumei de ... lei, ... lei o reprezintă valoarea materialelor utilizate în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații curente din anul 2007, iar ... lei o reprezintă valoarea materialelor utilizate în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații curente din anul 2006.

Petenta menționează că suma de ... lei este aferentă perioadei anilor 2006-2008, care acoperă cheltuieli ce au generat venituri considerabile în acea perioadă.

În fapt, prin stornarea sumei de ... lei din contul contabil 231" Imobilizări corporale în curs" și înregistrarea acesteia în cheltuielile de exploatare nu s-a făcut altceva decât să se corecteze o eroare contabilă, motivată de faptul că înregistrarea inițială a fost greșită întrucât lucrările efectuate reprezentau întreținere și/sau reparații și nu investiții.

11) (pct. 2.3. din raport) Inspectorii au considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de ... lei, reprezentând lucrări de demolare, excavare, amenajare teren, facturate de SC YC SRL și nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrise în factură, fără a indica vreun temei de drept.

În fapt, între SC YC SRL Orastie, în calitate de executant și SCX SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat la data de 15.09.2006, Contractul de prestări servicii, potrivit căruia executantul se obligă să efectueze lucrările de demolare, evacuare și amenajare teren. Tariful pentru serviciile executate a fost stipulat la art. 5 din contractul menționat anterior, fiind de ... lei (inclusiv TVA), termenul de execuție al lucrărilor fiind stabilit pentru data de 31.12.2006.

Lucrările de demolare și excavare au fost efectuate pentru a putea fi turnați stâlpii de beton în vederea susținerii plăcii turnate, lucrările fiind efectuate pentru terasa-club

Prin adresa înregistrată la AJFP Sibiu sub nr. .../19.05.2014, s-a arătat și faptul că, urmare a finalizării cercetării penale efectuate în dosarul de urmărire penală nr. .../2008, cât și a cercetării judecătorești în dosarul nr. .../2010, s-a dovedit dincolo de orice îndoială nevinovăția dl. BA și I D, reprezentanți ai SC YC SRL.

Prin raportul de expertiză judiciară financiar-fiscală, întocmit în dosarul nr. .../2010, s-a reținut că "stornarea veniturilor în sumă de ... lei facturate

către beneficiarul SCX SRL Geoagiu s-a făcut fără respectarea prevederilor art.138 lit. a din Legea ...71/2003 privind Codul fiscal" și s-a stabilit că această societate datorează bugetului de stat impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Concluzia acestor constatări este că serviciile au fost prestate efectiv, iar operațiunile financiar contabile și fiscale îndeplinesc întru-totul condițiile de legalitate cât și de deductibilitate, în privința subscrisei.

Se consideră că argumentele inspectorilor în stabilirea TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei în sarcina subscrisei, precum și considerarea cheltuielilor de ... lei ca nedeductibile, sunt netemeinice și nelegale.

12) (pct. 2.5. din raport) Organele de inspecție fiscală au determinat venituri impozabile în sumă de ... lei și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei, invocând ca temei de drept art. 11 alin. (1) din C. fisc., și art. 67 alin. (1) și (2) din C. proc. fisc., aferente reconsiderării tranzacției încheiată de subscrisa la data de 12.06.2006, efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .../12.06.2006 de BNP SFO .

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că ... lei este valoarea de piață rezultată conform raportului de evaluare al Băncii prin metoda comparării prețurilor, aplicând la această sumă cota de TVA. Inspectorii ar fi trebuit să constate că bunul imobil vândut în luna iunie 2006 a fost achiziționat în luna august 2005 cu suma de ... lei, astfel că la numai 10 luni de la achiziția acestuia, valoarea de piață nu putea fi ... lei.

Se consideră că determinarea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate, prin metoda de comparare a prețurilor este metoda potrivit căreia prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, iar suma de ... lei, nu poate fi asimilată de organele de inspecție fiscală ca fiind valoarea minimă de piață aferentă avută în vedere la determinarea prețului de piață al tranzacției.

3.3.REFERITOR LA MAJORARILE DE INTARZIERE

Având în vedere motivațiile și argumentele prezentate, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", SC X SRL nu datorează nici majorările de întârziere /dobânzi și penalități, în suma de ... lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Sibiu – Inspecție Fiscală, au contatat următoarele:

II.1. Impozit pe profit

1. Deficiente constatate urmare a inspectiei fiscale precedente pentru care nu s-a desfiintat decizia de impunere

1.2) Societatea a considerat cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit suma de ... lei inregistrata in cont 603 "cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar" reprezentand contravaloarea a 6 paturi achizitionate cu factura ... din 18.06.2005 de la SC DA SRL Deva. SC X SRL nu a realizat venituri din activitatea de cazare sau alte venituri care sa implice necesitatea achizitionarii celor 6 paturi, rezultand ca aceasta cheltuiala nu este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

Au fost incalcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003.

Cu suma de ... lei a fost diminuata baza impozabila la calculul impozitului pe profit. In ceea ce priveste TVA, nu au fost retinute deficiente.

1.3) Agentul economic a considerat cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit suma de ... lei reprezentand contravaloarea a 3,5 tone lemne de foc din factura .../11.08.2005 emisa de SC RF SRL Costesti pe numele unei persoane fizice. Astfel a fost diminuata baza impozabila la calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei. In ceea ce priveste TVA nu au fost retinute deficiente.

1.4) Societatea a considerat cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit suma de ... lei inregistrata in cont 6021 "cheltuieli cu materialele auxiliare" reprezentand contravaloare a 2.400 kg deseuri textile din factura ... din 01.07.2005 emisa de SC CTx SRL intrucat bunurile achizitionate nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii si nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile.

Astfel a fost diminuata baza impozabila la calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei. In ceea ce priveste TVA nu au fost retinute deficiente.

1.5) Societatea a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit urmatoarele cheltuieli inrcgistrate in cont 611 "cheltuieli cu intretinerea si reparatiile ":

- ... lei din factura .../20.03.2006 emisa dc SCTDs SRL Deva in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 100 saci ciment si 100 saci var;

- ... lei din factura .../20.04.2006 emisa de SC MT Com SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 50 saci ciment;

- ... lei din factura .../01.04.2006 emisa de SCTDs SRL Deva in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 100 saci ciment;

Materialele si lucrarile au fost tratate ca si investitii si nu cheltuieli. Nu au fost retinute deficiente in ceea ce priveste TVA.

1.6) SC X SRL inregistreaza in cont 628 " alte cheltuieli cu serviciile executate de terti " urmatoarele cheltuieli:

- ... lei din factura .../ianuarie 2007 emisa de SC ACncy SRL Arad in valoare totala de ... lei si ... lei din factura .../01.02.2007 emisa de SC ACncy SRL Arad, reprezentand "servicii consultanta contract nr.24 din 01.02.2007", fara a fi prezentat contractul dc consultanta si necesitatea acestei prestatii: nu au fost prezentate nici situatii de lucrari,rapoarte de lucru,procese verbale de receptie,studii de fezabilitate.

Cheltuielile respective au fost considerate de societate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003.

Implicatii asupra TVA: s-a stabilit suplimentar o TVA in suma ... lei (... lei x 19 %) avand in vedere prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

1.7) Societatea a inregistrat in cont 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" suma de... lei din factura04.06.2007 emisa de SC Germisara SA Geoagiu Bai reprezentand "actualizare rata a IV la contractul ...02.04.2003". Cu suma de mai sus societatea trebuia sa reîntregeasca valoarea mijlocului fix achizitionat in anul 2003 de la SC Germisara SA .

Avand in vedere cele prezentate anterior, suma de... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Nu au fost retinute deficiente in ceea ce priveste TVA.

1.8) In luna aprilie 2005 , SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila fara a proceda si la colectarea TVA aferenta si inregistrarea facturii in jurnalul de vanzari, factura seria ... nr.....emisa de SC SM SRL Geoagiu Bai continand cherestea in valoare totala de ... lei ,din care TVA in suma de ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei. Avand in vedere cele prezentate anterior TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza factura mentionata anterior nu este deductibila fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei. Nu au fost stabilite implicatii asupra impozitului pe profit.

1.9) In luna august 2005, societatea verificata SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila , fara a proceda concomitent la colectarea TVA si inregistrarea facturii in jurnalul de vanzari, factura nr.... din 10.08.2005 emisa de SC P SRL Orastie continand teren si cladire la adresain valoare totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei. Avand in vedere cele prezentate anterior TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza facturile mentionate anterior, nu este deductibila, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei. Nu au fost stabilite implicatii asupra impozitului pe profit.

1.10) SC X SRL inregistreaza in anul 2005 in cont 611 "cheltuieli cu intretinere si reparatii", in cont 628 "cheltuieli cu alte servicii prestate de terti" si cont 6021 "cheltuieli cu materialele auxiliare", urmatoarele facturi:

- ... din 17.05.05 emisa de SC SM SRL Orastie, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, ce avea in scris la denumirea produselor/serviciilor «caramida» (246 mc);

- .../02.07.2005, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC CTx SRL ce avea in scris la denumirea produselor/serviciilor «CARAMIDA» (210 mc).

- .../28.07.2005, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC AG SRL Romos ce avea inregistrat la denumirea produselor/serviciilor «BCA» (38 mc).
- .../31.07.2005, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC PT SRL ce avea inregistrat la denumirea produselor/serviciilor «caramida» (200 mc).
- .../30.12.2005, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC YC SRL Orastie ce avea inregistrat la denumirea produselor/serviciilor «lucrare reparatii ».
- .../01.08.2005, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC SM SRL Orastie ce avea inregistrat la denumirea produselor/serviciilor «fier beton» (11.... kg) :
- ...10.05.2005 in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC Ileora SRL Sibiu ce avea inregistrat la denumirea produselor/serviciilor " confectionat si montat copertina";
- .../23.03.2005 in valoare totala de ...1 lei, din care TVA ... lei, emisa de SC NP SRL Deva, ce avea inregistrat la denumirea produselor/serviciilor "cherestea" (10,248 mc).

Urmare a inspectiei fiscale s-a retinut ca materialele respective trebuiau inregistrate ca investitii si nu cheltuieli, constatare insusita si de organul de solutionare a contestatiei pentru suma de ... lei. Totodata, apreciaza ca fiind cheltuiala suma de ... lei reprezentand confectionat si montat copertina. Nu au fost retinute implicatii asupra TVA.

1.11) SC X SRL inregistreaza in cont 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" urmatoarele cheltuieli:

- ... lei din factura .../02.08.2006 emisa de SC PS Com SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand drenare si amenajare teren.

Urmare a inspectiei fiscale s-a retinut ca suma de ... lei reprezinta investitii si nu cheltuieli, constatare insusita si de catre organul de solutionare a contestatiilor.

Nu au fost retinute deficiente in ceea ce priveste TVA.

1.16) Societatea a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit urmatoarele cheltuieli inregistrate in cont 611 "cheltuieli cu intretinerea si reparatiile";

- lei din factura28.04.2006 emisa de SC YC SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloare lucrari fara a exista un contract sau o situatie de lucrari;
- lei inregistrata in cont 603 din factura .../03.08.2006 emisa de SC PS Com SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand coltare lemn pentru interior;

Materialele si lucrarile achizitionate au fost tratate urmare a inspectiei fiscale ca si investitii si nu cheltuieli, constatare insusita si de catre organul de solutionare a contestatiei.

Nu au fost retinute deficiente cu privire la TVA (exceptand TVA in suma de ... lei pe motivul ca nu au fost prezentate contracte, situatii de lucrari, astfel neputandu-se proba realitatea operatiunii.

1.17) Urmare a inspectiei fiscale precedente s-a retinut ca au fost considerate cheltuieli deductibile suma de ... lei inregistrata in luna septembrie 2006 prin articolul contabil 303=401, fara a detine un document justificativ si ... lei din factura .../15.09.2006 emisa de SCTDs SRL Deva, fara a detine acest document.

La pct.2 cap.I din Adresa inregistrata la AJFP Sibiu sub nr.../30.05.2014, societatea mentioneaza ca in luna ianuarie 2007 a procedat la stornarea sumei de ... lei din cont 303 "Obiecte de inventar" respectiv ca baza impozabila aferenta impozitului pe profit nu a fost diminuata, intrucat suma de ... lei nu a fost inregistrata in cont 603 "Cheltuieli privind uzura obiectelor de inventar". In sprijinul celor mentionate, societatea prezinta registrul jurnal aferent lunii ianuarie 2007. Fata de cele prezentate, urmare a prezentei inspectii fiscale, se va retine ca baza impozabila aferenta impozitului pe profit a fost diminuata cu suma de ... lei. Totodata obligatia de plata in contul TVA pentru perioada septembrie 2006-ianuarie 2007 a fost diminuata cu suma de ... lei (TVA dedusa in luna septembrie 2006 fara document justificativ, care a fost insa stornata in luna ianuarie 2007).

1.18) Societatea a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit urmatoarele cheltuieli inregistrate in cont 6021 "cheltuieli cu materialele auxiliare";

- ... lei din factura .../februarie 2007 emisa de SC D SRL Deva in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 220 saci ciment;
- ... lei din factura .../16.02.2007 emisa de SC YC SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 6.100 kg fier beton si 70 saci ciment;
- ... lei din factura .../16.02.2007 emisa de SC V SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 2.990 kg PC 52 si 4,58 t fier beton OB 37 ;
- ... lei din factura .../13.02.2007 emisa de SC V SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 6,05 t fier beton pe 52 ;
- ... lei din factura 2...1/19.02.2007 emisa de SC D SRL in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloare a 100 saci ciment si 15 saci var;
- ...5 lei din factura .../30.03.2007 emisa de SCTDs SRL Deva in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 80 saci ciment;

De asemenea, societatea a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit urmatoarele cheltuieli inregistrate in cont 611 "cheltuieli cu intretinerea si reparatiile":

- ... lei din factura ...07.05.2007 emisa de SC YC SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea lucrarilor de reparatii la strand, deviz oferta REPS 18;

- ... lei din factura ...1/08.06.2007 emisa de SC P SRL in suma totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 36 mc beton;
- ... lei din factura .../09.07.2007 emisa de SC SM SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 40 mc caramida;
- ... lei din factura ...20.07.2007 emisa de SC SM SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloarea a 40 mc caramida;
- ... lei din factura .../28.07.2007 emisa de SC PS Com SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand extinderea terasei prin executia de confectii metalice, contract nr....17.06.2007, antecalculatie de pret nr....16.04.2007;

Materialele si lucrarile achizitionate in suma totala de ... lei au fost tratate urmare a inspectiei fiscale ca si investitii si nu cheltuieli, constatare insusita si de catre organul de solutionare a contestatiei.

Nu au fost retinute deficiente cu privire la TVA.

1.19) Urmare a inspectiei fiscale precedente s-a constatat ca societatea a considerat cheltuieli deductibile suma de ... lei inregistrata in luna august 2007 prin inregistrarea 231=401 ... lei, 611=401 ... lei, fara a detine un document justificativ.

Suma respectiva a fost considerata cheltuiala nedeductibila, constatare insusita si de catre organul de solutionare a contestatiei.

Nu au fost retinute deficiente cu privire la TVA.

1.20) Societatea a inregistrat cheltuieli cu transporturile in suma de ... lei din factura ...1/10.01.1007 emisa de SC M SRL Deva in valoare totala de ... lei si suma de lei din factura .../05....7 emisa de SC M SRL Deva in valoare totala de ... lei.

Avand in vedere ca nu s-a pus la dispozitia organului de control si nici cu ocazia contestatiei formulate, documente care sa ateste efectuarea transporturilor, respectiv foi de parcurs, situatii privind bunurile transportate, autovehicolul folosit, destinatia, km parcursi, scopul si obiectul transportului, cheltuielile sus mentionate au fost considerate cheltuieli nedeductibile potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003.

Avand in vedere cele prezentate anterior suma de ... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, constatare insusita si de catre organul de solutionare a contestatiei.

Nu s-au retinut deficiente asupra TVA.

1.21) SC X SRL a inregistrat in cont 628 suma de ... lei din factura .../12.07.2007 emisa de SC PS Com SRL Orastie in valoare totala de ... lei si suma de ... lei din factura .../18.07.2007 emisa de SC PS Com SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand amenajare teren 7.800 mp, contract ...10.04.2007 si ...07.05.2007 unde se prevad nivelare teren, tasare, curatire de pietre, samanta gazon, incarcat de pamant in basculanta, transport si nivelare pamant. Ca urmare a verificarii efectuate s-a constatat ca sumele respective trebuiau inregistrate ca investitii si nu pe cheltuieli, constatare insusita si de organul de solutionare a contestatiilor.

Astfel a fost diminuată baza impozabilă la calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Nu s-au reținut deficiențe asupra TVA.

1.22) În luna februarie 2008, agentul economic a livrat fier vechi în suma de ... lei conform facturilor emise de SC X SRL și înregistrează în evidența contabilă în cont 707.21 "venituri din vânzări fier" suma de ... lei și concomitent în cont 4427.21 suma de ... lei. Pentru vânzările de deseuri definite conform OUG 16/2... societatea avea obligativitatea aplicării măsurilor simplificate pentru beneficiarii înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Legea ...71/2003 republicată. Cu toate că pe facturile de livrare era înscrisă mențiunea "taxare inversă" conform prevederilor art.160 alin.(3) din Legea ...71/2003, în evidența contabilă înregistrează venituri de ... lei în loc de ... lei (suma diminuată cu valoarea TVA de ... lei) și la TVA colectată înregistrează suma de ... lei, suma necollectată efectiv.

În luna martie 2008 agentul economic a livrat fier vechi în suma de ... lei conform facturilor emise de SC X SRL și înregistrează în evidența contabilă în cont 707.21 "venituri din vânzări fier" suma de ... lei și concomitent în cont 4427.21 suma de ... lei.

În concluzie în primul trimestru al anului 2008 a fost diminuată eronat baza impozabilă la calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei.

În concluzie, în primul trimestru al anului 2008 a fost majorată eronat TVA colectată cu suma de ... lei. În luna iunie se efectuează corectia TVA din primul trimestru prin următoarele articole contabile:

411=4427 cu suma -... lei 4427=4423 cu suma -... lei.

2. Deficiențe constatate urmare a inspecției fiscale precedente pentru care s-a desființat decizia de impunere și care au făcut obiectul reverificării.

2.1) În luna septembrie 2003, SC X SRL a achiziționat de la SC ... RT SRL Tomnatic, județul Timiș, 3 pompe conform facturilor de achiziție prezentate. Aceste pompe au fost comercializate către SC P SRL și SC CT SRL, societatea înregistrând pe cheltuieli deductibile cheltuieli cu scoaterea din evidența contabilă a acestora astfel :

-... lei în trimestrul I 2004;

- ... lei în trimestrul III 2005;

Achiziția pompelor respective face obiectul Dosarului .../2011 întocmit de către DIICOT- Biroul Teritorial Hunedoara, în care s-a dispus trimiterea în judecată a asociaților SC X SRL. Împotriva rezoluției procurorului de trimitere în judecată, s-a făcut contestație care a făcut obiectul Dosarului nr. .../2013 (pe rolul Tribunalului Hunedoara), respectiv Dosarului nr. .../2013/a1 (pe rolul Curții de Apel Alba Iulia). Prin Hotărârea din data de 18.06.2014, Curtea de Apel Alba Iulia a respins ca nefondate contestațiile formulate de DD, DA. și partea vătămată – parte responsabilă civilmente SC X SRL.

Prin Adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectia Fiscala sub nr. .../18.06.2014, s-a solicitat DIICOT-Biroul Teritorial Hunedoara transmiterea tuturor informatiilor, actelor si documentelor detinute in vederea stabilirii starii de fapt fiscale. Prin Adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectia Fiscala sub nr. .../18.06.2014, DIICOT-Biroul Teritorial Hunedoara a transmis rechizitoriul intocmit la data de 10.10.2013 in dosarul penal nr..../2011.

Din consultarea rechizitoriului organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

- bunurile facturate de catre SC RT SRL, SC Ri SRL catre SC X SRL, catre SC CT SRL (care le factureaza ulterior catre SC X SRL) si SC FC SRL (care le factureaza ulterior catre SC X SRL) nu au fost aprovizionate efectiv de catre furnizori, acestia neavand spatii de depozitare si salariati;
- din cercetarile efectuate s-a constatat ca atat aprovizionarile, cat si livrarile efectuate de cele doua societati din judetul Timis sunt fictive;

Chiar daca impreună cu contestatia formulată petenta a depus documente din care rezulta existenta factica a uneia dintre respectivele pompe la clientul catre care a fost comercializata, datorita faptului ca furnizorii respectivi au comportamentul unor societati de tip fantoma, care nu au dispus de bunurile respective, organele de inspectie fiscala apreciaza ca societatile sus mentionate sunt in fapt doar furnizori de facturi (documente de intrare) pentru generarea unor cheltuieli si TVA deductibila la societatea beneficiara. Chiar daca bunurile respective au fost detinute faptic de societatea beneficiara, acestea nu au fost livrate in fapt de societatile amintite, aspect fata de care se apreciaza ca nefiind documente justificative pentru inregistrarea de cheltuieli si deducere de TVA, facturile emise de catre furnizorii in cauza, deoarece in acestea nu sunt consemnate operatiuni reale.

Comercializarea acestor pompe a generat venituri impozabile si TVA colectata la SC X SRL si in acelasi timp cheltuieli deductibile si TVA deductibila la societatile beneficiare.

Urmare a celor prezentate si a inspectiei fiscale efectuate sunt nedeductibile cheltuielile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu scaderea din evidenta a mijloacelor fixe (pompe) vandute in anul 2004, respectiv suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu scaderea din evidenta a pompei vandute in anul 2005.

Nu s-a acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei, potrivit prevederilor art.22 alin.(5) lit.a) din Legea 345/2002.

In perioada 2003-2005, societatea verificata a facut obiectul unor verificari privind rambursarea TVA, organele de inspectie fiscala neretinand deficiente.

Pentru perioada respectiva, DIICOT-Biroul Teritorial Hunedoara a furnizat informatii si documente, din care rezulta elemente noi de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala. Fata de cele prezentate s-a solicitat aprobarea reverificarii TVA pentru perioada

respectiva, procedandu-se la reluarea inspectiei fiscale pentru acea perioada. Urmare a inspectiei fiscale precedente nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta unor tranzactii economice fictive, asa cum rezulta din documentele si informatiile furnizate.

2.1.1) In luna iulie 2003, SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila, facturile seria ... nr..../29.07.2003 si seria ... nr..../30.07.2003 emise de SC S SRL Orastie in valoare totala ... lei, din care TVA in suma ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei. Factura scria ... nr..../29.07.2003 emisa de SC S SRL in valoare totala de ... lei din care TVA in suma de... lei continand: 700 kg grund, 500 kg lavabil interior, 700 kg lavabil exterior; factura seria ... nr..../30.07.2003 emisa de SC S SRL in valoare totala ... lei din care TVA in suma de ... lei continand 1800 kg email 902 bleu pal, 5015,420 kg diluant 902.

Din consultarea rechizitoriului transmis organelor de inspectie fiscala de catre DIICOT - Biroul Teritorial Hunedoara, a rezultat faptul ca SC S SRL Orastie a inregistrat in evidenta bunurile facturate catre SC X SRL (consumator final), in baza unor facturi emise de SC ... RT SRL, care in fapt nu a achizitionat si nu a livrat bunurile facturate catre societatea mentionata.

Urmare a aspectelor prezentate nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei, potrivit prevederilor art.22 alin.(5) lit.a) din Legea 345/2002.

Nu s-au retinut influente fiscale asupra impozitului pe profit intrucat in anul 2003 societatea este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

2.1.2) In luna august 2003, SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila, factura seria ... nr..../29.08.2003 emisa de SC FC SRL Orastie in valoare totala ... lei din care TVA in suma ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei, aceasta continand vitrina frigorifica, expres cafea, frigider interior bar, bar granit.

Din consultarea rechizitoriului transmis organelor de inspectie fiscala de catre DIICOT - Biroul Teritorial Hunedoara a rezultat faptul ca SC FC SRL Orastie a inregistrat in evidenta bunurile facturate catre SC X SRL in baza unor facturi emise de SC Ri SRL (societatea care are acelasi administrator ca si SC ... RT SRL), care in fapt nu a achizitionat si nu a livrat bunurile facturate catre societatea mentionata.

Urmare a aspectelor prezentate nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei, potrivit prevederilor art.22 alin.(5) lit.a) din Legea 345/2002.

Nu s-au retinut influente fiscale asupra impozitului pe profit, intrucat in anul 2003 societatea este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Sintetizand cele prezentate la subpunctele 2.1, 2.1.1 si 2.1.2 cu privire la facturile emise de SC ... RT SRL si SC Ri SRL, valoarea totala a TVA deductibila este in suma de ... lei.

Conform rechizitoriul transmis inspectia fiscală a considerat că suma este prejudiciu la infractiunea de evaziune fiscala savarsita prin intermediul SC X SRL, intrucat aceasta a beneficiat de rambursari de TVA. Astfel, se impunea reverificarea TVA aferenta perioadei 01.01.2003-30.04.2005, cand societatea a mai fost verificata pe linia rambursarii de TVA, avand in vedere informatiile suplimentare aparute.

2.1.3) In luna august 2003, societatea verificata SC X SRL a inregistrat in evidentele financiar contabile, factura seria ... nr.... /02.08.2003 emisa de SC Sf SRL Bucuresti in valoare totala ... lei din care TVA in suma ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei, aceasta continand 684,9 kg clorura de var pastile.

Din consultarea bazei de date de pe site mfinante.ro s-a contatat ca societatea SC Sf SRL a depus ultimul bilant pentru anul 2002, iar dupa aceasta data nu a depus la organul fiscal teritorial declaratii, deconturi de TVA si situatii financiare anuale.

In ceea ce priveste mijlocul de transport inregistrat pe facturi la rubrica nr. de inmatriculare, este inregistrat Din adresa nr.2022/03....8 emisa de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor Hunedoara a rezultat ca mijlocul de transport este un autoturism apartinand persoanei fizice Deoanca Mihaela Nicoleta.

A fost solicitata o verificare de specialitate Politiei Municipiului Arad. Prin procesul verbal incheiat nr.... din . a rezultat faptul ca nu a efectuat transporturi de marfuri la cele doua societati comerciale in perioada mentionata pe factura fiscala, astfel ca nu se poate proba realitatea transportului.

Urmare a aspectelor mentionate s-a apreciat ca nu au avut loc operatiuni economice intre cele doua societati. Prin urmare nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei.

Nu s-au retinut influente fiscale asupra impozitului pe profit, intrucât in anul 2003, societatea este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

2.1.4) In luna ianuarie 2004 societatea verificata SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila, factura seria ... nr. .../31.01.2004 emisa de SC RC SRL Geoagiu Bai in valoare totala ... lei, din care TVA in suma ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei reprezentand fier beton.

In luna martie 2004 societatea verificata SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila, facturile seria ... nr.. .../02.03.2004 (reprezentand plasa sudata, fier beton) si seria ... nr. .../01.03.2004 (reprezentand ciment, var) emise de SC RC SRL Geoagiu Bai in valoare totala de ... lei, din care TVA in suma ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei.

La A.F.P. Orastie, SC RC SRL a depus ultima dcllaratie si decont cu luna decembrie 2003. In data 15.03.2004 societatea isi schimba sediul in Deva. Societatea nu a depus la A.F.P. Deva declaratii fiscale si nu are dosar fiscal.

Se mentioneaza ca pe facturi la rubrica mijloc de transport este inregistrat auto nr.HD-02-SSU care, conform adresei nr.2022 din 03...8 emisa de Ministerul Internelor si Reformei Administrative, Institutia Prefectului jud.Hunedoara, reprezinta un autotractor DAF aflat la acea data in proprietatea SC Junior Impex SRL. In contabilitatea SC X SRL nu s-au identificat facturi de transport emise de SC Junior Impex SRL care sa probeze realitatea transportului si a operatiunilor consemnate in facturile mentionate si implicit calitatea de document justificativ a facturilor respective.

Avand in vedere cele prezentate anterior, TVA aferenta achizitiilor de bunuri in suma de ... lei care au la baza facturile mentionate anterior, nu este deductibila. Nu s-au stabilit implicatii asupra impozitului pe profit .

2.1.5) In luna august 2004, SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila, factura nr..../05.08.2004 ce reprezinta "instalatie filtrare apa" emisa de SC PAM SRL Craiova in valoare totala de ... lei, din care TVA in suma ... lei, valoare fara TVA fiind de ... lei. Furnizorul nu functioneaza la sediul social declarat, nu depune situatii financiare anuale si deconturi de TVA.

Prin Adresa inregistrata la AJFP Sibiu sub nr..../30.05.2014, societatea a transmis organului de inspectie fiscala Decizia penala nr. .../2013 a Curtii de Apel Craiova, din care rezulta urmatoarele :

- administratorul societatii admite ca a comercializat bunurile inscrise in factura emisa pentru SC X SRL, pe care a omis sa o inregistreze in evidenta contabila si sa declare obligatiile de plata la bugetul general consolidat;
- prejudiciul aferent acestei operatiuni a fost stabilit in sarcina administratorului societatii furnizoare.

Fata de cele mentionate nu se retin deficiente cu privire la realitatea operatiunii, prin urmare SC X SRL are drept deducere pentru TVA in suma de ... lei.

2.2)

2.2.1) SC X SRL inregistreaza in luna august 2005 in cont 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" urmatoarele facturi:

- ... din 07.08.05 emisa de SC PT SRL in valoare totala de ... lei, din care TVA ...lei, ce avea in scris la denumirea produselor/serviciilor «transport august» (13.700 km):
- ...03.08.2005, in valoare totala de ... lei, din care TVA ... lei, emisa de SC PT SRL ce avea in scris la denumirea produselor/serviciilor «transport iulie» (12.500 km);
- .../01.08.2005, in valoare totala de ...lei, din care TVA... lei, emisa de SC PT SRL ce avea in scris la denumirea produselor/serviciilor «transport iunie» (13.500 km);

Avand in vedere considerentele organului de solutionare a contestatiilor la desfiintarea deciziei de impunere, se retine ca in calitate de

intermediar societatea a înregistrat cheltuieli și a dedus TVA, urmate de înregistrarea de venituri și de TVA colectată prin refacturarea acestor servicii.

2.2.2) Pe lângă serviciile de transport sus menționate, în lunile iulie 2005 și august 2005, societatea verificată înregistrează diverse achiziții (algenex, clor granulat, caramida) de la SC PT SRL. Furnizorul anterior a făcut obiectul unei inspecții fiscale din care rezultă că nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat TVA colectată aferentă facturilor respective în total de ... lei.

Prin adresa întocmită de către organul de inspecție fiscală și transmisă societății în data de 12.05.2014 s-a solicitat societății verificate să furnizeze și alte documente sau informații de natură să ateste caracterul real al achizițiilor respective, respectiv legătura cu activitatea desfășurată.

În vederea justificării achizițiilor respective, în Adresa înregistrată la AJFP Sibiu-Inspecție Fiscală sub nr. .../19.05.2014, SC X SRL comunică următoarele:

- materialele/substanțele achiziționate de societate au fost utilizate la efectuarea dezinfectiei apei din bazinele de înot, grupurilor sanitare-dusuri, cabinelor de baie, aleilor mochetate și a celor betonate în incinta strandului, fiind respectate astfel normele legale de igienă și sănătate publică, în vigoare;
- ținând cont de faptul că în sezonul estival, unitatea înregistrează un număr mare de turiști, dezinfectia a fost efectuată atât conform normelor legale cât și ori de câte ori a fost necesară efectuarea ei;

Totodată aceasta a transmis copii după facturile de achiziție, notele de intrare-recepție și bonurile de consum. Din verificarea notelor de intrare-recepție s-a constatat că facturile prezentate reprezintă documentele în baza cărora s-a efectuat recepția bunurilor, bunurile înscrise în respectivele nefacând obiectul mai multor transporturi separate, pentru care să se fi întocmit avize de însoțire a marfii, deși cantitatea înscrisă este foarte mare, aceasta neputând fi transportată decât cu anumite mijloace de transport .

Mai mult, cantitățile de caramida înscrise pe facturile .../31.07.2005 (200 mc), respectiv ..01.08.2005 (280 mc), nu puteau fi transportate o singură dată cu nici un mijloc de transport. La art.4 "Predarea și recepția marfii" din Contractul de vânzare-cumpărare nr....2005 se prevede că "predarea marfii se face prin recepția cantitativă și calitativă la sediul Geoagiu Bai între delegații fiecărei părți contractante. Actul de recepție întocmit constituie baza de calcul a valorii marfii vândute, ținându-se seama de prețurile negociate anterior recepției".

Având în vedere lipsa mijlocului de transport, cu care să se probeze capacitatea de transport a cantităților mari de materiale de dezinfectie, faptul că nu se puteau transporta faptic o singură dată cantitățile de caramida înscrise pe facturi, organele de inspecție apreciază că prezentarea notelor de intrare-recepție, a bonurilor de consum și a contractului cu privire la achiziția cantității de caramida, documente care sunt semnate și

ar indeplini conditiile de forma, nu justifica decat scriptic achizitia bunurilor de la SC PT SRL.

Din consemnarile de la pagina nr.33 din raportul de inspectie fiscala anterior, rezulta o supradimensionare a consumului de clorura de var raportat la consumul de apa in anii 2005 si 2006.

Fata de cele prezentate se apreciaza ca documentele prezentate nu demonstreaza realitatea achizitiilor, astfel ca facturile respective nu sunt documente justificative in care sa fie consemnate operatiuni economice derulate efectiv.

Astfel, urmare a prezentei inspectii fiscale nu se acorda drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei. Nu au fost retinute implicatii asupra impozitului pe profit.

2.2.3) Considerente: Organul de solutionare a contestatiilor constata ca, in fundamentarea masurii de neacordare a deductibilitatii pentru TVA in suma de ... lei, inspectorii fiscali nu au analizat starea fiscala a petentei, in corelatie cu normele de drept care reglementeaza dreptul de deducere a TVA si au considerat ca, incalcarea de catre SC GC SRL a prevederilor legale referitoare la inregistrarea in contabilitate a veniturilor si nedepunerea declaratiilor fiscale, conduc la concluzia ca aceasta societate nu putea efectua prestarile de servicii pe care le-a facturat la SC X SRL.

In fapt, in luna aprilie 2005, SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila facturi emise de SC GC SRL pentru care SC X SRL a prezentat contractul de prestari de servicii nr.... din 03.05.2005, contract care a fost intocmit ulterior emiterii facturilor.

Prin adresa intocmita de catre organul de inspectie fiscala si transmisa societatii in data de 12.05.2014 s-a solicitat societatii verificate sa furnizeze si alte documente sau informatii de natura sa ateste caracterul real al achizitiilor de servicii respective, respectiv legatura cu activitatea desfasurata.

In vederea justificarii achizitiilor respctive, in Adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectie Fiscala sub nr. .../19.05.2014, SC X SRL comunica urmatoarele:

- lucrarile de turnare placa beton sunt aferente extinderii clubului Clubul ... si intrarea in pavilionul central din incinta imobilului sunt acoperite cu schelet metalic si prelata, iar parte din aceste lucrari au fost efectuate de catre SC GC SRL;
- de asemenea, incepand cu anul 2005 societatea a efectuat lucrari de modernizare a strandului pentru care a obtinut Certificatul de urbanism nr. ... din data de 23.02.2004 si autorizatia de construire nr. din data de 09.09.2005, lucrari de modernizare care au fost finalizate in anul 2010;
- societatea a facut obiectul unui control privind rambursarea TVA aferent perioadei ianuarie 2005-aprilie 2005, suma rambursata fiind aferenta lucrarilor de modernizare efectuate la complexul strand, fiind rambursata TVA aferenta facturilor emise de SC GC SRL;

Totodata aceasta a transmis copii dupa contractul de prestari servicii nr. .../09.05.2005, deviz de lucrari, copie dupa schita amplasamentului, certificat de urbanism .../963 din 23.02.2004 si autorizatia de constructie nr..../4528 din 09.09.2005, procesul-verbal de receptie finala a lucrarilor nr....5.04.2010, raport de inspectie fiscala nr..../14.06.2005.

Din analiza documentelor prezentate se constata urmatoarele :

- Contractul a fost intocmit ulterior emiterii facturilor;
- Sumele inscrise in devizul de lucrari nu coincid cu cele facturate. Astfel, in devizul de lucrari apare o TVA in suma de ... lei, iar TVA inscrisa in facturi este in suma totala de ... lei;
- Autorizatia de constructie a fost eliberata in data de 09.09.2005, la un interval mare de emitere a facturilor, astfel ca lucrarile daca ar fi fost efectuate, s-au efectuat in lipsa unei autorizatii de constructie;
- Pentru prestarea serviciilor, prestatorul se obliga sa foloseasca personal angajat calificat, astfel cum este prevazut la art.I din contractul mentionat.

De asemenea, din actul de control precedent rezulta ca SC GC SRL nu putea presta lucrarile respective, deoarece nu detinea mijloace fixe si avea doar 2 angajati. Din procesul-verbal de receptie finala a lucrarilor .../15.04.2010 rezulta ca modernizarea incintei strandului s-a efectuat in regie proprie.

Fata de cele prezentate se apreciaza ca documentele prezentate nu demonstreaza realitatea achizitiilor de servicii respective, astfel ca facturile respective nu sunt documente justificative in care sa fie consemnate operatiuni economice derulate efectiv.

Astfel, urmare a prezentei inspectii fiscale nu se acorda drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei. Nu au fost retinute implicatii asupra impozitului pe profit.

2.2.4) In perioada august - septembrie 2005, societatea inregistreaza in evidenta contabila facturi emise de SC E SRL Orastie, cu o TVA in suma totala de ... lei, reprezentand 423 saci de clor.

Prin adresa intocmita de catre organul de inspectie fiscala si transmisa societatii in data de 12.05.2014 s-a solicitat societatii verificate sa furnizeze si alte documente sau informatii de natura sa ateste caracterul real al achizitiilor respective, respectiv legatura cu activitatea desfasurata.

In vederea justificarii achizitiilor respective, in Adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectie Fiscala sub nr..../19.05.2014 SC X SRL comunica urmatoarele:

- materialele/substantele achizitionate de societate au fost utilizate la efectuarea dezinfectiei apei din bazinele de inot, grupurilor sanitare-dusuri, cabinelor de baie, aleilor mochotate si a celor betonate in incinta strandului, fiind respectate astfel normele legale de igiena si sanatate publica, in vigoare;
- tinand cont de faptul ca in sezonul estival, unitatea inregistra un numar mare de turisti, dezinfectia a fost efectuata atat conform normelor legale cat si ori de cate ori a fost necesara efectuarea ei;

Totodata aceasta a transmis copii dupa facturile de achizitie, notele de intrare-receptie si bonurile de consum. Din verificarea notelor de intrare-receptie s-a constatat ca facturile prezentate reprezinta documentele in baza carora s-a efectuat receptia bunurilor, bunurile inscrise in respectivele nefacand obiectul mai multor transporturi separate, pentru care sa se fi intocmit avize de insotire a marfii, desi cantitatea inscrisa este foarte mare, aceasta neputand fi transportata decat cu anumite mijloace de transport .

Avand in vedere lipsa mijlocului de transport, cu care sa se probeze capacitatea de transport a cantitatilor mari de materiale de dezinfectie, organele de inspectie apreciaza ca prezentarea notelor de intrare-receptie, a bonurilor de consum si a contractului cu privire la achizitia cantitatii de caramida, documente care sunt semnate si ar indeplini conditiile de forma, nu justifica decat scriptic achizitia bunurilor de la SC E SRL.

La pagina nr.33 din raportul de inspectie fiscala anterior, rezulta o supradimensionare a consumului de clorura de var raportat la consumul de apa in anii 2005 si 2006.

Fata de cele prezentate, se apreciaza ca documentele prezentate nu demonstreaza realitatea achizitiilor, astfel ca facturile respective nu sunt documente justificative in care sa fie consemnate operatiuni economice derulate efectiv.

Astfel urmare a prezentei inspectii fiscale nu se acorda drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei.

2.2.5)In luna decembrie 2005 SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila factura nr..../30.12.2005 emisa de SC YC SRL Orastie in valoare totala de ... lei din care TVA in suma de ... lei, contravaloare "lucrari reparatii".

Prin adresa intocmita de catre organul de inspectie fiscala si transmisa societatii in data de 12.05.2014 s-a solicitat societatii verificate sa furnizeze si alte documente sau informatii de natura sa ateste caracterul real al achizitiilor respective de servicii, respectiv legatura cu activitatea desfasurata.

In vederea justificarii achizitiilor respective de servicii, in Adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectie Fiscala sub nr. .../19.05.2014, SC X SRL comunica urmatoarele:

- intre SC YC SRL Orastie, in calitate de executant si SC X SRL, in calitate de beneficiar a fost incheiat la data de 15.04.2005 contractul de prestari servicii potrivit caruia executantul se obliga sa efectueze lucrarile de reparatii in incinta complexului, valoarea acestora fiind ... lei (inclusiv TVA) ;
- lucrarile efectuate de prestator au vizat: repararea aleilor, rigolei si reparatii partiale la bazinul olimpic;
- factura respectiva cuprinde toate informatiile prevazute, aceasta netrebuind sa contina, conform prevederilor legale mentionate, numele si prenumele persoanei care a intocmit factura respectiva.

Totodata aceasta a transmis copie dupa contractul din data de 15.04.2005, fara alte documente.

Doar contractul prezentat nu demonstreaza realitatea lucrarilor efectuate, din acesta nerezultand natura lucrarilor efectuate, neprezentandu-se situatii de lucrari aferente prestatilor executate din care sa rezulte forta de munca, materialele necesare executarii reparatiilor, procese verbale de receptie a lucrarilor cu detalierea prestatilor efectuate, durata prestatilor, valoarea acestora.

Avand in vedere cele prezentate nu se acorda drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003. Nu au fost stabilite implicatii asupra impozitului pe profit.

2.3) Urmare a inspectiei fiscale precedente s-a constatat ca societatea a inregistrat in cont 628 suma de ... lei, care in anul 2007 a fost inregistrata in cont 471, suma provenita din factura fara numar si serie emisa de SC YC SRL reprezentand lucrari demolare, excavare, amenajare teren in valoare de ... lei (valoare totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei).

Prin adresa intocmita de catre organul de inspectie transmisa societatii in data de 12.05.2014 s-a solicitat societatii verificate sa prezinte documentele care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a achizitiilor respective de servicii.

In vederea justificarii inregistrarii in contabilitate a achizitiilor respective de servicii, in Adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectie Fiscala sub nr. .../19.05.2014 SC X SRL comunica urmatoarele:

- intre SC YC SRL Orastie, in calitate de executant si SC X SRL, in calitate de beneficiar, a fost incheiat la data de 15.09.2006 un contract ;
- lucrarile de demolare si excavare au fost efectuate pentru a putea fi turnati stalpii de beton in vederea sustinerii placii turnate, lucrarile fiind efectuate pentru terasa-club Asadar acestea au fost efectuate in vederea modernizarii in baza autorizatiei de constructie nr..../2005;

Fata de aspectele mentionate mai sus si cele mentionate in raportul de inspectie fiscala, se precizeaza ca in ceea ce priveste prestarile de servicii de transport facturate de SC YC SRL, petenta a prezentat doar contractul de prestari servicii atat cu ocazia inspectiei fiscale precedente cat si cu ocazia prezentei inspectii fiscale, fara alte documente.

Avand in vedere retinerile organului de solutionare a contestatiilor, cat si documentele noi prezentate, urmare a inspectiei fiscale, se va aplica acelasi tratament cu cel de la inspectia fiscala anterioara, respectiv se va considera nedeductibila cheltuiala in suma de ... lei in baza facturii emisa de furnizorul sus mentionat .

Petenta nu contesta neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de ... lei aferenta prestarilor de servicii facturate de catre SC YC SRL.

2.4) Urmare a inspectiei fiscale precedente s-a constatat ca in luna iulie 2008 societatea a inregistrat in evidenta cheltuieli cu chiriile in suma

de ... lei, aferente contractului de inchiriere .../15.08.2006 pentru terenul si imobilul situat in ., proprietate a domnului D si doamnei DA.. Intrucat la data verificarii, imobilul respectiv figura in evidenta SC X SRL, au fost solicitate documentele privind vanzarea acestuia de catre societate.

Prin contractul de vanzare cumparare nr.../12.06.2006 si factura .../12.06.2006 SC X SRL vinde imobilul din Orastie, ... si teren aferent in suprafata totala de 52.917 mp, intabulat la Cartea Funciara, domnului DD ... si doamnei DA , persoane afiliate cu persoana juridica SC X SRL conform art.7alin.(1) punctul 21 lit.a) si b) din Legea 571/2003, in sensul ca fiecare din cele doua persoane detine 50% din valoarea titlurilor de participare la SC X SRL.

In evidenta contabila a SC X SRL nu s-a inregistrat aceasta factura, fiind incalcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003.

SC X SRL a intocmit factura de vanzare a imobilului din ...,la pretul de ... lei (... lei + TVA ... lei).

In vederea stabilirii valorii de piata s-a solicitat punerea la dispozitia organelor de inspectie fiscala a rapoartelor de evaluare pentru imobilul in cauza si s-au solicitat tarifele practicate in stabilirea valorii de piata minime valabile in iunie 2006.

Din analiza raportului de evaluare intocmit in luna iunie 2006 de catre SC Proiect Consulting SRL Deva a rezultat o valoare de piata de ... lei. La stabilirea pretului de piata organele de inspectie fiscala au folosit raportul de evaluare a bunurilor imobile pentru Circumscripția Notariala Orastie transmis de Biroul Notarului Public ... si s-a determinat prin estimare valoarea minima de piata (circulatie) suma de ... lei.

Avand in vedere prevederile art.67alin.(1) si (2) din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, s-a procedat la estimarea bazei de impunere.

In concluzie:

- ... lei este valoarea de piata rezultata conform raportului de evaluare al Bancii prin metoda comparatiei
- ... lei este valoarea de piata rezultata conform raportului de evaluare al Bancii prin metoda prin costuri;
- ... lei valoarea minima de piata (circulatie) estimata de organele de inspectie in baza Raportului de evaluare pentru constructii si terenuri intravilane in Municipiul Orastie.

In aceste conditii s-a apreciat ca valoarea minima de piata aferenta acestei tranzactii este in suma de ... lei.

Avand in vedere cele prezentate s-au determinat venituri impozabile in suma de ... lei cu cheltuieli aferente de ... lei, baza impozabila suplimentar calculata fiind in suma de ... lei.

Fata de aspectele prezentate si avand in vedere considerentele retinute de organul de solutionare a contestatiei, se mentioneaza urmatoarele:

- metoda de stabilire a pretului de piata prin actul de control desfiintat a vizat compararea cu preturile ce ar putea fi practicate de entitati independente, inscrise in rapoartele de evaluare;
- utilizarea metodei de comparare a preturilor a scos in evidenta faptul ca pretul de vanzare stabilit intre societate si asociatii acesteia, persoane fizice care nu pot deduce contravaloarea achizitiilor si TVA aferenta, este mult mai mic decat cel inscris in rapoartele de evaluare, care sunt apreciate a fi apropiate de preturile de piata practicate de entitatile independente:
 - suma de ... lei reprezinta cea mai mica dintre cele trei valori cu care s-a comparat pretul de vanzare;
- s-au avut in vedere date si informatii dintr-un raport de evaluare intocmit de un evaluator independent la solicitarea unei institutii de credit;
- raportul de evaluare a fost pus la dispozitie de catre contribuabil.

Avand in vedere atat faptul ca societatea a comercializat respectivul imobil fara sa inregistreze in evidenta contabila nici un venit, cat si aspectele prezentate, se retine ca profitul impozabil aferent anului 2006 a fost diminuat cu suma de ... lei (... lei venituri estimate - ... lei cheltuieli aferente) .

Implicatii asupra TVA : s-a stabilit suplimentar o TVA in suma de ... lei (... lei x 19%).

Sintetizand cele prezentate :

- valoarea cheltuielilor nedeductibile pentru care organul de solutionare a contestatiilor nu a desfiintat decizia de impunere este in suma totala de ... lei;
- valoarea cheltuielilor nedeductibile/reintegririlor la impozitul pe profit pentru care organul de solutionare a contestatiilor a desfiintat decizia de impunere, tratate ca si deficiente si urmare a reverificarii efectuate este in suma totala de ... lei;

Concluzionand, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit in suma totala de ... lei. La determinarea profitului impozabil si la calculul impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat, organul de inspectie fiscala a tinut cont de cheltuielile suplimentare cu amortizarea pe care societatea ar fi avut dreptul sa le inregistreze suplimentar in perioada 2004-2008, conform raportului de inspectie fiscala precedent in suma totala de ... lei.

Pentru neplata la scadenta a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, echipa de inspectie fiscala a calculat majorări/dobânzi de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati de intarziere in sumă de ... lei.

II. 2.TVA

1. Asa cum s-a mentionat la cap. Impozit pe profit subpct. 1.1, societatea a inregistrat depasiri ale plafonului cheltuielilor de protocol, pentru care s-a exercitat dreptul de deductie a TVA. Operatiunea respectiva nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.128 alin. 9 lit. f

din Legea ...71/2003, fiind stabilita suplimentar o TVA suma de ... lei, ... lei ,respectiv 4.... lei, cuantumul total fiind de ...lei;

2. Avand in vedere cele mentionate la cap. " Impozit pe profit " subpct. 1.6, societatea inregistreaza servicii de consultanta de la SC ACncy SRL Arad pentru care nu s-a putut stabili legatura cu operatiunile impozabile desfasurate, societatea neprezentand alte documente in afara facturilor fiscale. Astfel, s-a stabilit suplimentar o TVA in suma ... lei (... lei x 19 %) avand in vedere prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Urmare a aspectelor mentionate la cap." Impozit pe profit "subpct. 1.11. societatea a dedus TVA in suma de ...lei in baza facturii nr.09.03.2004 emisa de SC Ri SRL Bucuresti, prezentata in copie xerox. Astfel, s-a stabilit suplimentar o TVA in suma ... lei avand in vedere prevederile art. 145 alin. 8 lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Asa cum s-a mentionat la cap." Impozit pe profit " subpct. 1.12, societatea nu a aplicat masurile de simplificare aferent achizitiei de cherestea conform facturii seria ... nr.... emisa de SC SM SRL Geoagiu Bai continand cherestea in valoare totala de ... lei ,din care TVA in suma de ... lei. Avand in vedere cele prezentate anterior TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza factura mentionata anterior, nu este deductibila, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei.

5. Avand in vedere aspectele prezentate la cap. " Impozit pe profit" subpct. 1.13, in luna august 2005 ,societatea verificata SC X SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila , fara a proceda concomitent la colectarea TVA si inregistrarea facturii in jurnalul de vanzari, factura nr.... din 10.08.2005 emisa de SC P SRL Orastie continand teren si cladire la adresa str.Plantelor,...6,Orastie in valoare totala de ... lei ,din care TVA in suma de ... lei. Astfel au fost incalcate prevederile art.160 alin.(1) , (2). lit.b) si c) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele prezentate anterior TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza facturile mentionate anterior nu este deductibila, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei.

6. Asa cum s-a mentionat la cap." Impozit pe profit" subpct. 1.16 in luna aprilie 2006 isi exercit.12014...28.04.2006 emisa de SC YC SRL Orastie in valoare totala de ... lei reprezentand contravaloare lucrari, fara a exista un contract sau o situatie de lucrari, astfel neputandu-se dovedi realitatea operatiunii. Pentru TVA in suma de ... lei, nu se accepta deducerea potrivit prevcderilor art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

7. Avand in vedere cele mentionate la cap. "Impozit pe profit" subpct. 1.17 in luna septembrie 2006 agentul economic isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, fara a detine factura fiscala, incalcand

prevederile art. 145 alin. 8 lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. In luna ianuarie 2007, societatea procedeaza la stornarea TVA dedusa. Astfel se retine ca obligatia de plata in contul TVA pentru perioada septembrie 2006-ianuarie 2007 a fost diminuată cu suma de ... lei.

8. In primul trimestru al anului 2008 a fost majorata eronat TVA colectata cu suma de ... lei, datorita aplicarii eronate a masurilor de simplificare aferente livrarilor de deseuri de fier.

9. S-a constatat ca atat aprovizionarile, cat si livrarile efectuate de SC ... RT SRL catre SC X SRL sunt fictive. Prin urmare pentru TVA aferenta pompelor achizitionate in suma de ... lei, societatea nu are drept de deducere potrivit prevederilor art.22 alin.(5)lit.a) din Legea 345/2002.

10. Societatea inregistreaza achizitia unor bunuri in baza unor facturi emise de SC S SRL Orastie si SC FC SRL, societati care au inregistrat achizitia bunurilor respective in baza unor facturi emise de SC ... RT SRL, respectiv SC Ri SRL. Societatile anterior mentionate nu au achizitionat si nu au livrat bunurile facturate catre furnizorii SC X SRL. Prin urmare pentru TVA aferenta bunurilor achizitionate in suma de ... lei de la SC S SRL, respectiv ... lei de la SC FC SRL societatea nu are drept de deducere potrivit prevederilor art.22alin.(5)lit.a) din Legea 345/2002.

11. Societatea isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei, in baza facturii scria ... nr...../02.08.2003 emisa de SC Sf SRL Bucuresti. Asa cum s-a mentionat la " Impozit pe profit" subpct. 2.1.2.3, s-a apreciat ca nu au avut loc operatiuni economice intre cele doua societati. Prin urmare nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei, potrivit prevederilor art.22alin.(5)lit.a) din Legea 345/2002.

12. Agentul economic isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei in baza unor facturi emise de catre SC RC SRL. Urmare a aspectelor mentionate la " Impozit pe profit " subpct. 2.1.2.4, se constata ca nu s-au identificat facturi de transport emise de SC Junior Impex SRL, proprietara mijlocului de transport inregistrat pe facturile fiscale, care sa probeze realitatea transportului si a operatiunilor consemnate in facturile mentionate si implicit calitatea de document justificativ a facturilor respective. Avand in vedere cele prezentate anterior, TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza facturile mentionate anterior ,nu este deductibila, potrivit art. 145 alin.8 lit.a din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei.

13. SC X SRL isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei in baza unor facturi emise de SC PT SRL. Urmare a aspectelor mentionate la " Impozit pe profit" subpct. 2.2.2, se constata ca documentele prezentate nu demonstreaza realitatea achizitiilor, astfel ca facturile respective nu sunt documente justificative in care sa fie consemnate operatiuni economice derulate efectiv .

Avand in vedere cele prezentate anterior, TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza facturile mentionate anterior ,nu este deductibila potrivit art. 145 alin.8 lit.a din Legea ...71/2003, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei.

14. Agentul economic isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei in baza unor facturi emise de SC GC SRL. Urmare a aspectelor mentionate la " Impozit pe profit" subpct. 2.2.3, se constata ca documentele prezentate nu demonstreaza realitatea achizitiilor de servicii respective, astfel ca facturile respective nu sunt documente justificative in care sa fie consemnate operatiuni economice derulate efectiv.

Avand in vedere cele prezentate anterior, TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza facturile mentionate anterior ,nu este deductibila, potrivit art. 145 alin.8. lit.a din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei.

15. Societatea isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei in baza unor facturi emise de SC E SRL. Urmare a aspectelor mentionate la " Impozit pe profit " subpct. 2.2.4, se constata ca documentele prezentate nu demonstreaza realitatea achizitiilor, astfel ca facturile respective nu sunt documente justificative in care sa fie consemnate operatiuni economice derulate efectiv.

Avand in vedere cele prezentate anterior, TVA aferenta achizitiilor de bunuri care au la baza facturile mentionate anterior ,nu este deductibila potrivit art. 145 alin.8 lit.a din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care in timpul controlului s-a stabilit in sarcina societatii un debit suplimentar privind TVA in suma de ... lei.

16. Agentul economic isi exercita dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei in baza unor facturi emise de SC YC SRL. Urmare a aspectelor mentionate la " Impozit pe profit" subpct. 2.2.5, se constata ca documentele prezentate nu asigura o consemnare completa a operatiunilor, nu probeaza realitatea acestora, precum si daca au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile. Avand in vedere cele prezentate nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003.

17. Asa cum s-a mentionat la " Impozit pe profit" subpct. 2.5, in luna iunie 2006, SC X SRL a vandut catre asociatii acesteia, DD Ioan si DAdia, imobilul din Orastie, str. Plantelor, nr. 56, fara sa inregistreze respectiva vanzare in evidenta contabila. Avand in vedere relatia de afiliere dintre societate si asociatii acesteia, s-a procedat la ajustarea veniturilor corespunzator pretului de piata, valoarea minima stabilita fiind de ... lei. Intrucat vanzarea imobilului s-a efectuat catre persoane fizice, neplatitoare de TVA, nu sunt aplicabile masurile de simplificare prevazute la art. 160¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003. Astfel, s-a stabilit suplimentar o TVA in suma de ... lei (... lei, venituri estimate x 19 %), exigibilitatea TVA

intervenind conform art. 134 alin.3 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în luna iunie 2006.

Sintetizând cele prezentate :

- valoarea TVA stabilită suplimentar pentru care organul de soluționare a contestațiilor nu a desființat decizia de impunere este în suma totală de ... lei;

- valoarea TVA stabilită suplimentar pentru care organul de soluționare a contestațiilor a desființat decizia de impunere, tratată ca și deficiente și urmare a reverificării efectuate este în suma totală de 351.649 lei;

S-a stabilit suplimentar o TVA în suma totală de ... lei;

Pentru neplata la scadență a TVA stabilită suplimentar în suma totală de ... lei, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări/dobânzi de întârziere în suma totală de ... lei, calculate până la data de 12.01.2009 și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la data de 31.12.2005.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la faptul că reprezentantul legal al petentei, în repetate rânduri a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de petentaX SRL, având ca obiect Decizia de Impunere nr. .../2014, raportându-se la Hotărârea definitivă pronunțată în Camera de Consiliu a Secției Penale a Tribunalului Hunedoara la data de 20.02.2017 în Dosar nr. .../2016, învedereăm acesteia că, așa cum rezultă și din adresa nr. ... din 08.08.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ...17.08.2017 a A.J.F.P. Hunedoara, această hotărâre nu reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației deoarece prin Rechizitoriul emis în data de 10.10.2013 în dosarul penal nr. .../2011 al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - DIICOT Biroul Teritorial Hunedoara, **s-a dispus disjungerea cauzei** pentru actele materiale de evaziune fiscală comise prin intermediul SC C SRL, SC Ch SRL, SC BC SRL, SCX SRL, SC P SRL și SC DG LUX SRL și prin urmare a fost declinată competența de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. unic .../2013.

Prin Ordonanța din data de 05.02.2014 s-a dispus începerea urmăririi penale pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, fapta prevăzută la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005, constând în aceea că în perioada 2004 – 2007, administratorii SC P SRL, SC Ch SRL și SCX SRL, au înregistrate în contabilitatea societăților respective facturi emise de către mai multe societăți comerciale privind relații comerciale fictive prejudiciind bugetul de stat cu sume reprezentând TVA și impozit pe profit.

Prin Ordonanța din data de 23.06.2015 a Parchetului de pe lângă

Tribunalul Hunedoara s-a dispus efectuarea în continuare a urmăririi penale pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, fapta prevăzută la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005, față de suspectii SG, MC, SN ... (administratori la SC P SRL Orăștie), ID (administrator la SC Ch SRL Beriu) și B (administrator la SCX SRL).

În soluționarea acestei plângeri penale ce a făcut obiectul Dosarului nr. .../2013 a fost dată Ordonanța din data de 08.11.2016 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, de clasarea cauzei față de suspectii mai sus indicați, definitivă ca urmare a respingerii plângerilor formulate împotriva acesteia.

Astfel, pe rolul Curții de Apel Alba Iulia, s-a aflat dosarul nr. .../2013, în care s-a judecat apelul declarat împotriva Sentinței nr. ...16.12.2015 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, de către Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, decizia penală nr. ...2017, definitivă, reprezentând motivul de încetare a suspendării soluționării contestației.

Referitor la aspectele de natură procedurală contestate

a) În ceea ce privește modalitatea de comunicare a actelor administrative fiscale, prin contestație petenta consideră că utilizarea formei de comunicare prin publicitate a actelor administrative nu constituie o veritabilă comunicare a actelor administrative, din moment ce s-a adus la cunoștința persoanelor interesate doar faptul că s-ar fi întocmit documentele, iar nu și conținutul concret al acestora și al anexelor invocate în cuprinsul lor, în acest sens, petenta invocând Decizia Curții Constituționale nr. 536/28.04.2011, referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 44 alin. (3) din C. proc. fisc. În acest fel, AJFP Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, au încercat să împiedice societatea subscrisă să își exercite dreptul la apărare și să conteste RIF și Decizia de impunere, îngradind liberul acces la justiție.

În drept, art.44 alin.(2) și (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 44

Comunicarea actului administrativ fiscal

(2) Actul administrativ fiscal se comunică după cum urmează:

a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului;

b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului;

c) prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia;

d) prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.”

Deși prin Decizia Curții Constituționale invocată de petentă, prevederile art. 44 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală sunt considerate neconstituționale, în măsura în care se interpretează că organul fiscal emitent poate să procedeze la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate, cu înlăturarea nejustificată a ordinii de realizare a modalităților de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a)-d) din aceeași ordonanță, facem precizarea că prin aplicarea preved. art.44 alin.(3) din Codul de procedură fiscală privind comunicarea prin publicitate a actelor administrative fiscale, nu a fost îngrădit dreptul petentei la apărare și contestarea acestor acte. În situația în care are loc afișarea, concomitentă, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a anunțului în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului, acesta are posibilitatea ca în termen de 15 zile să intre în posesia documentelor care au făcut obiectul anunțului, rolul publicității fiind tocmai acela de a informa contribuabilul asupra emiterii unor acte administrative fiscale pentru ca acesta , ulterior și în termenul prevăzut de lege, să depună toate diligențele pentru a intra în posesia acestor acte.

Comunicarea prin publicitate a actelor administrative fiscale emise pe numele unui contribuabil nu presupune menționarea conținutului acestora și al anexelor invocate în cuprinsul lor, lucru de altminteri imposibil de realizat fizic, ci se referă strict , așa cum precizează și textul de lege, la *“afișarea...unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului”*.

Având în vedere considerentele prezentate, se reține că argumentele petentei referitoare la faptul că utilizarea, de către organele de inspecție fiscală, a procedurii de comunicare prin publicitate a actelor administrative fiscale atacate, este unul deficitar, sunt nefondate și neîntemeiate, în condițiile în care petenta a avut posibilitatea de a contesta pe cale administrativă aceste acte, cu respectarea termenului prevăzut de lege și, în concluzie, nu a fost lezată în niciunul din drepturile sale.

b) În ceea ce privește încălcarea regulilor de procedură privind desfășurarea inspecției fiscale, în ceea ce privește drepturile și garanțiile recunoscute contribuabilului.

Prin contestație petenta susține că pe parcursul inspecției fiscale, organele de control, cu excepția adresei din 12.05.2014, prin care s-a solicitat petentei să comunice anumite documente, nu au mai solicitat niciun alt document, nu au cerut vreo explicație, nu au ținut cont de rapoartele de expertiză întocmite fie în fața organelor penale sau în fața instanțelor civile, întemeindu-și constatările doar în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 30.01.2009, fără a acorda posibilitatea contribuabilului de a-și exprima punctul de vedere, prin această atitudine fiind încălcat dreptul la apărare al subscrisei.

În drept, la art.107 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“ART. 107

Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”

În completarea și explicitarea acestor prevederi, în OANAF Nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, Anexa 2 se precizează:

“ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI

**privind întocmirea și obiectivele minimale
ale Raportului de inspecție fiscală**

CAP. V

Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

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

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

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

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

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

Potrivit textelor de lege citate, petenta a avut dreptul de a-și exprima în scris punctul de vedere asupra constatărilor și consecințelor lor fiscale înscrise de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, formatul Raportului de inspecție prevăzând în mod distinct acest aspect. Astfel că, o eventuală lipsă de comunicare a organelor de inspecție fiscală cu petenta, pe parcursul inspecției fiscale, nu poate fi considerată o încălcare a dreptului la apărare al petentei, acesta fiind asigurat de prevederea legală referitoare la modul de întocmire a raportului de inspecție fiscală, precum și de procedura obligatorie instituită de Codul de procedură fiscală, mai sus citată.

În aceste condiții, susținerile petentei sunt nefondate și neîntemeiate.

Referitor la aspecte privind fondul contestației

1. În ceea ce privește suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei TVA,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la:

- deductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de ... lei facturate de următorii furnizori: SM SRL, CTx SRL, AG SRL, PT SRL, YC SRL, MT Com SRL, NP SRL, PS Com SRL, M SRL, JH SRL, reprezentând achiziții de diverse bunuri (materiale de construcții, mobilier etc) și prestări servicii (transport, lucrări de construcții, lucrări de reparații etc),

- exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor efectuate de petentă ,

și se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de societatea X SRL împotriva deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014, în condițiile în care prin Decizia nr. ...30.12.2011 emisă de D.G.R.F.P Timisoara - Serviciul Soluționare Contestații, rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac, organul de soluționare s-a pronunțat asupra cauzei cu același obiect și aceleași părți, în speță operând autoritatea de lucru judecat.

În fapt, societatea X SRL a formulat o contestație împotriva Deciziei de impunere nr. nr....30.01.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P Hunedoara, pentru suma totală de plată de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente,

a cărei soluționare a fost suspendată prin Decizia nr....08.04.2009 emisă de A.N.A.F-Direcția generală de soluționare a contestațiilor, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, până la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, întrucât organele de inspecție fiscală au formulat plângere către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara înregistrată la AIF Hunedoara sub nr..../06.03.2009, cu privire la aspectele consemnate în Decizia de impunere nr....30.01.2009.

Prin decizia nr..../04.10.2011, Înalta Curte de Casație și Justiție admite recursul declarat de petentă în acțiunea formulată împotriva deciziei de soluționare a contestației emisă de A.N.A.F-Direcția generală de soluționare a contestațiilor, anulând Decizia nr....08.04.2009 emisă de ANAF-Direcția generală de soluționare a contestațiilor și obligând ANAF la soluționarea contestației.

Prin Decizia nr. ...30.12.2011 emisă de D.G.F.P. a jud. Hunedoara, a fost desființată Decizia de impunere nr. ...30.01.2009 emisă pentru suma totală de plată de ... lei și s-a dispus refacerea inspecției fiscale, finalizată de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Brasov - A.J.F.P Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 prin care s-a stabilit ca obligație suplimentară de plată către bugetul general consolidat al statului suma de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente
- ... lei penalități de întârziere.

În etapa de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-SB ...28.07.2014, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara, nu s-a putut pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depindea de existența sau inexistența unui drept ce a făcut obiectul unei alte judecări, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală, motiv pentru care prin Decizia nr..../28.01.2015 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere privind

obligățiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SB .../28.07.2014 privind suma totală de ... lei și a Raportului de inspecție fiscală parțial nr. F-SB ...28.07.2014, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Decizia nr. ...30.12.2011 emisă de D.G.F.P. a jud. Hunedoara s-a dispus:

„Desființarea Deciziei de impunere ... / 30.01.2009 pentru suma totală de plată de... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit*
- ... lei majorări de întârziere aferente*
- ... lei taxă pe valoarea adăugată*
- ... lei majorări de întârziere aferente ,*

in vederea refacerii controlului de catre o alta echipa de control decat cea care a incheiat Raportul de inspectie fiscala contestat impreuna cu Decizia de impunere, pentru aceeasi perioada si aceleasi categorii de impozite, avandu-se in vedere considerentele deciziei de solutionare, precum si toate documentele existente la dosarul cauzei.”

Prin decizia de soluționare s-a reținut:

„În ceea ce privește impozitul pe profit, având în vedere că în speța de față au intervenit mai multe categorii de cheltuieli, considerate de organele de control nedeductibile, dar ca urmare a soluționării contestației parte din ele nu au mai avut acest caracter si luând în considerare faptul că stabilirea de impozite și taxe suplimentare este exclusiv atributul organelor de inspecție fiscală și nicidecum al organului de soluționare a contestațiilor, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei impozabile suplimentare și a impozitelor corespunzătoare datorate.

Având în vedere faptul că organele de soluționare a contestației nu se pot investi, neavând competența legală, în a calcula și determina în sarcina contestatoarei cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar, rezultat ca urmare a soluționării contestației, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizează că 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

Astfel, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală, Decizia de impunere ... / 30.01.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală urmează a fi desființată.

De asemenea, având în vedere principiul “accesoriul urmează principalul”, întrucât debitul de natura impozitului pe profit , care a generat accesoriile in suma de ... lei, a fost desfiintat, și pentru această sumă Decizia de impunere ... / 30.01.2009 urmează a fi desființată.

Totodată, în ceea ce privește TVA, având în vedere faptul că organele de soluționare a contestației nu se investi, neavând competența legală, în a calcula și determina în sarcina contestatoarei cuantumul taxei pe valoarea adăugată datorate suplimentar, rezultată ca urmare a soluționării contestației, se va face aplicatiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că 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

Astfel, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, Decizia de impunere ... / 30.01.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală urmează a fi desființată.

De asemenea, având în vedere principiul “accesoriul urmează principalul”, întrucât debitul de natura TVA care a generat accesoriile în suma de ... lei, a fost desființat, și pentru această sumă Decizia de impunere ... / 30.01.2009 urmează a fi desființată.

Concluzionand cele prezentate în motivațiile organului de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației SC X SRL, și având în vedere faptul că organele de soluționare a contestației nu se pot investi, neavând competența legală, în a calcula și determina cuantumul impozitelor și taxelor datorate suplimentar, rezultate ca urmare a soluționării contestației, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare...”

Astfel, prin Decizia nr. ...30.12.2011 emisă de D.G.F.P. a jud. Hunedoara, cu privire la :

- *capătul de cerere privind posibilitatea legală a diminuării masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor în sumă totală de ... lei facturate de următorii furnizori: SM SRL, CTx SRL, AG SRL , PT SRL, YC SRL ,MT Com SRL, NP SRL, PS Com SRL, M SRL, JH SRL, reprezentând achiziții de diverse bunuri (materiale de construcții, mobilier etc) și prestări servicii (transport, lucrări de construcții, lucrări de reparații etc) ;*

- *capătul de cerere privind legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă unor achiziții efectuate de petentă și nerespectării regimului fiscal al deductibilității cheltuielilor cu protocolul, s-a reținut faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare.*

În drept, cu privire la raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative, potrivit dispozițiilor art.3 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

Astfel, Codul de procedura civilă, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Art. 430. - (1) Hotărârea judecatorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricarui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

(3) Hotărârea judecatorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacată cu contestația în anulare sau revizuire își păstrează autoritatea de lucru judecat până ce va fi înlocuită cu o altă hotărâre.

Art. 431. - (1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătura cu soluționarea acestuia din urmă.

Art. 432. - Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocată de instanța sau de părți în orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată.”

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede:

„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, **puterea de lucru judecat etc. ”**

În speță sunt incidente și dispozițiile art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Din situația de fapt prezentată mai sus, coroborat cu dispozițiile legale invocate, rezultă că, contestația înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub

nr. .../12.09.2014 si D.G.R.F.P Timisoara sub nr.../13.10.2014 formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 ,se încadrează în excepția prevăzută de Codul de procedură civilă, având în vedere că și contestația înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. .../2011 **a avut același obiect, părți și cauză**, respectiv Decizia de impunere nr....30.01.2009 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de 985.095 lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei taxă pe valoarea adăugată

Petenta și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor de a formula calea de atac împotriva Deciziei de impunere nr. nr....30.01.2009, cu ocazia contestației depuse, respectiv contestația înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. .../2011, soluționată de D.G.F.P Hunedoara-Biroul Soluționare Contestatii prin Decizia nr. ...30.12.2011.

Ținând cont de aceste prevederi legale care instituie excepția autorității de lucru judecat și având în vedere că, asupra anumitor categorii de impozite și taxe din actul atacat care formează obiectul contestației, organul de soluționare competent, conform legii, să soluționeze contestația, s-a pronunțat printr-o decizie rămasă **definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, D.G.R.F.P Timișoara nu se poate investi cu soluționarea capătului de cerere referitor la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei TVA,

Întrucât, în cauză, **există autoritate de lucru judecat**.

2. Aspecte pentru care, prin Decizia nr. ...30.12.2011, D.G.F.P. a jud. Hunedoara a pronunțat o soluție de desfiintare a Deciziei de impunere ... / 30.01.2009, iar prin Decizia nr.../28.01.2015 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SB .../28.07.2014 prin care s-au reconfirmat cele dispuse prin Decizia de soluționare nr. ...30.12.2011 emisă D.G.F.P Hunedoara.

a) Referitor la tranzacțiile petentei cu societatea RT SRL Tomnatic, jud.Timiș, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei și au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu scoaterea din evidența contabilă a acestora în sumă de ... lei, determinându-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei

În fapt :

În luna septembrie 2003, petenta a achiziționat de la SC RT SRL Tomnatic, jud.Timis, 3 pompe supraetajate în **sumă totală de ... lei**, conform facturilor de achiziție⁵⁰ prezentate organelor de inspecție,

aferent cărora **a dedus TVA în sumă de ... lei.**

Aceste pompe au fost comercializate către SC P SRL si SC CT SRL, societatea înregistrând pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu scoaterea din evidența contabilă a acestora astfel :

- ... lei in trimestrul I 2004;
- ... lei in trimestrul III 2005;

b) Referitor la tranzacțiile petentei cu societățile S SRL Orăștie și FC SRL Orastie, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei

În fapt:

- în luna iulie 2003, societateaX SRL a înregistrat in evidenta financiar contabila, facturile seria ... nr..../29.07.2003 si seria ... nr..../30.07.2003 emise de societatea S SRL Orastie în valoare totală ... lei, pentru care **a dedus TVA în sumă de ... lei**, reprezentând c/valoare 700 kg grund, 500 kg lavabil interior, 700 kg lavabil exterior, 1800 kg email 902 bleu pal, 5015,420 kg diluant .

- în luna august 2003, societateaX SRL a inregistrat in evidenta financiar contabila, factura seria ... nr..../29.08.2003 emisa de societatea FC SRL Orastie in valoare totală ... lei , pentru care **a dedus TVA în sumă de ... lei**, reprezentând vitrina frigorifica, expres cafea, frigider interior bar, bar granit.

Aceste tranzacții, printre altele, au făcut obiectul Dosarului .../2011 a DIICOT- Biroul Teritorial Hunedoara, prin adresa înregistrată la AJFP Sibiu-Inspectia Fiscala sub nr. .../18.06.2014, solicitându-se organului de cercetare penală transmiterea tuturor informatiilor, actelor si documentelor detinute in vederea stabilirii stării de fapt fiscale. Prin adresa inregistrata la AJFP Sibiu-Inspectia Fiscala sub nr. .../18.06.2014, DIICOT-Biroul Teritorial Hunedoara a transmis rechizitoriul intocmit la data de 10.10.2013 în Dosarul penal nr..../2011.

Ca urmare a informațiilor preluate din rechizitoriului sus mentionat , organele de inspecție fiscală au considerat că pentru TVA în cuantum de ... lei aferentă aprovizionărilor efectuate de la furnizorii mai sus menționați, precum și pentru suma de ... lei.

Prin **Decizia penală nr....2017 din data de 20.10.2017, definitivă**, emisă de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția penală în dosarul nr..../2013, au fost admise apelurile declarate de inculpați șiX SRL, împotriva Sentinței penale nr....16.12.2015 pronunțată de Tribunalul Hunedoara și s-a dispus, în temeiul art.16 lit.a) și art.396 alin.(3) din Codul de procedură penală, achitarea tuturor inculpaților de sub învinuirea săvârșirii infracțiunilor de constituire a unui grup infracțional organizat, delapidare, evaziune fiscală, complicitate la delapidare, complicitate la evaziune fiscală, spălarea banilor și instigare la fals în înscrisuri sub semnătură privată.

Totodată, prin decizia penală definitivă, mai sus indicată, au fost respinse ca nefondate apelurile declarate de DIICOT – Biroul Teritorial

Hunedoara și partea civilă ANAF – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

Astfel, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.277 alin.4 Cod procedura fiscală coroborate cu pct.10.5 din OPAANAF nr.3741/2015, văzând soluțiile penale definitive pronunțate în cauză, cu adresa nr. 2414/22.06.2018 D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat Inspecției fiscale din cadrul A.J.F.P. Sibiu, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, cu propuneri având în vedere toate argumentele petentei din contestația formulată, conform pct.3.4 din OPANAF nt.3741/2015.

De asemenea, urmare faptului că reprezentantul legal al petentei a depus împreună cu repetatele solicitări de reluare a procedurii de soluționare a contestației, Ordonanța de clasare din 08.11.2016 din Dosar nr..../2013, precum și Decizia penală nr....2017 din Dosar nr..../2013 a Curții de Apel Alba Iulia – înscrisuri de natura mijloacelor de probă susceptibile de a se încadra în sintagma „ documente în susținere” depuse de contestator în motivarea contestației, s-a solicitat completarea Referatului cu propuneri soluționare a contestației, clarificând starea de fapt constatată de A.J.F.P. Sibiu în calitate de emitent al Deciziei contestate, în cazul anumitor operațiuni raportat și la administrarea mijloacelor de probă în etapa procesual – penală – dacă este cazul. De exemplu, la fila 85 a Deciziei penale nr. ...2017 din Dosar nr..../2013 a Curții de Apel Alba Iulia, definitivă, s-a statuat :

„ Curtea de Apel reține, în baza întregului material probatoriu administrat în cauză, că nu s-a făcut dovada în afara oricărui dubiu că operațiunile comerciale evidențiate în baza facturilor menționate în rechizitoriu ar fi fost nereală, iar facturile fictive. Dimpotrivă, în administrarea de probe la solicitarea inculpaților, s-a dovedit că cea mai mare parte a bunurilor facturate a existat, fiind revândută sau obținută prin prejudiciere în procedura insolvenței.

Această concluzie îndreptățește instanța de apel să rețină în beneficiul inculpaților, ca o cauză care împiedică exercitarea acțiunii penale, împrejurarea că faptele reclamate, constând în comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală, nu există.

(...)

Din aceeași perspectivă, fiind validate ca reale operațiunile comerciale care fac obiectul cauzei și deductibile fiscal, pretențiile civile formulate de partea civilă ANAF – AJFP Hunedoara sunt nefondate ”, aceste aspecte privind și cele 5 facturi înregistrate în evidența petentei – filele 72 și 73 din Decizia penală nr. ...2017 din Dosar nr..../2013 a Curții de Apel Alba Iulia.

A.J.F.P. Sibiu a formulat răspunsul său la data de 09.07.2018, conținut în adresa nr. 2360, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. 23606/16.07.2018, neclarificând starea de fapt în legătură cu aspectele sesizate.

În drept, la art. 94 și 109 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare , se prevede:

“ **ART. 109**

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

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

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal. “

Așa cum rezultă din cele citate, în raportul de inspecție fiscală se înscriu TOATE constatările organului de inspecție fiscală, din punct de vedere faptic și legal, raportul stând la baza emiterii deciziei de impunere, care reprezintă un titlu de creanță opozabil celui căruia i se adresează. Constatările proprii ale organului de inspecție este necesar să se fundamenteze pe toate documentele, informațiile, declarațiile fiscale ale petentei și care să permită determinarea unei stări de fapt corecte în corepondență cu temeiurile de drept aplicabile.

De altfel, în același sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Alba Iulia , prin Decizia penală nr....2017 din data de 20.10.2017, definitivă, cu referire la probele care au format convingerea instanței de apel referitor la soluția pronunțată:

“În 28.07.2014 s-a întocmit un nou RIF care a avut în vedere , în ceea ce privește TVA, perioada cu începere din 01.05.2003.La fila 1052, organele fiscale recunosc că una din pompele facturate de RT și apoi revândute de X s-a regăsit faptic la clientul la care a fost comercializată.Cu toate acestea, s-a apreciat că datorită faptului că furnizorii au comportamentul unor firme de tip fantomă, care nu au dispus de bunurile respective, s-a apreciat că sunt doar furnizori de facturi, iar facturile nu sunt documente justificative pentru înregistrare de cheltuieli și deducere de TVA.În privința celorlalte facturi s-a mers pe același raționament, că tranzacțiile sunt fictive, pentru că așa a menținut DIICOT în rechizitoriul înaintat instanței de judecată.

O asemenea apreciere – contradictorie, de altfel – este apreciată însă ca inadmisibilă.

S-a constatat că organele fiscale au fost sesizate pentru efectuarea inspecțiilor fiscale, de către DIICOT...care a pornit de la premisa că tranzacțiile sunt fictive.În modul de calcul al sumelor stabilite ca debite, s-a specificat că s-au avut în vedere “informațiile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către DIICOT, declarațiile martorilor...”.Apoi, pe baza RIF-ului întocmit în cauză, care a efectuat un calcul pur tehnic al datoriei către stat aferent facturilor în discuție, s-au calculat debitele cu valoare de prejudiciu...

În aceste condiții, Curtea de Apel constată că verificările efectuate de ANAF și materializate în RIF, pornind de la premisa comunicată de DIICOT că tranzacțiile sunt fictive, nu au constatat într-o veritabilă inspecție fiscală, ci au fost pur formale și s-au rezumat doar la calculul matematic al sumelor datorate bugetului de stat, în ipoteza în care s-ar fi procedat la

înregistrarea în contabilitate a facturilor pretins fictive. Din această perspectivă, informațiile furnizate de raportul de inspecție fiscală nu prezintă nicio relevanță în dovedirea caracterului fictiv al tranzacției.”

Referitor la factura seria ... nr..../29.08.2003 emisă de societatea FC SRL Orăștie în valoare totală ... lei, reprezentând vitrină frigorifică, expressor cafea, frigider bar și bar granit, Curtea de Apel Alba Iulia reține:

“...acuzăția se raportează la faptul că bunurile facturate (vitrină frigorifică, expressor cafea, frigider bar și bar granit) au fost transportate la beneficiarul final SC X SRL cu un mijloc de transport proprietatea SC CT SRL, fără a fi emisă vreo factură de transport, iar factura fiscală emisă de intermediarul SCFC SRL Orăștie nu conținea datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura. Nu se poate susține că aceste împrejurări au dovedit fictivitatea tranzacției și inexistența bunurilor facturate și apoi refacturate, câtă vreme nicio altă probă nu susține această acuzație.

Necompletarea corespunzătoare, cu toate datele, a facturii fiscale către beneficiarul final, nu poate conduce la concluzia că facturile au fost fictive, putând produce, eventual, doar consecința nedeductibilității lor.”

Potrivit prevederilor pct.10.5 din OPANAF 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Se reține, așadar, că instanța de apel critică aprecierile organelor de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală cu referire la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei pentru achizițiile efectuate de la societățile FC SRL Orăștie, ... RT SRL și S SRL Orăștie, precum și considerarea ca și cheltuială nedeductibilă a sumei de ... lei, motivat de faptul că ar reprezenta operațiuni fictive, iar facturile nefiind documente justificative. Cu atât mai mult, cu cât verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu a respectat întocmai modalitățile în care Codul de procedură fiscală prevede desfășurarea și finalizarea unei inspecții fiscale, aspecte reglementate cel puțin de art.94 și art.109 anterior citate.

Deși organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind fictivă achiziția de pompe de la societatea ... RT SRL, nu de aceeași manieră au tratat și vânzarea pompelor către SC P SRL și SC CT SRL, întrucât din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a înregistrat venituri din vânzarea acestor bunuri.

Preluarea, din actele încheiate ca urmare a efectuării unei cercetări penale, a unor constatări care definesc o anumită stare de fapt, fără a avea corespondent în norma legală specială, nu este suficient pentru a

aplica sancțiuni cu caracter fiscal unor fapte insuficient analizate și încadrate în temeiurile de drept aplicabile.

Pe de altă parte, **din motivarea Deciziei penale nr....2017 din data de 20.10.2017, definitivă, a Curții de Apel Alba Iulia , de care organul de soluționare este obligat să țină seama în soluția ce urmează a fi pronunțată**, rezultă , fără dubiu, că aprecierile și consemnările din Raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 28.07.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Sibiu nu reprezintă o inspecție fiscală completă.

Constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Sibiu nu permit clarificarea stării de fapt fiscale pe norma legală specială, respectiv Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, în sensul că nu se prezintă dacă au fost îndeplinite condițiile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor efectuate de la societățile FC SRL Orăștie, ... RT SRL și S SRL Orăștie, dacă aceste achiziții au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății X SRL sau dacă prin afectarea cheltuielilor cu suma de ... lei s-au realizat venituri corespunzătoare. Preluarea , din actele încheiate ca urmare a efectuării unei cercetări penale, a unor constatări care definesc o anumită stare de fapt , fără a avea corespondent în norma legală specială, nu este suficient pentru a aplica sancțiuni cu caracter fiscal unor fapte insuficient analizate și încadrate în temeiurile de drept aplicabile.

Ținând seama și de susținerile petentei din contestație referitoare la faptul că:

- bunurile achiziționate au fost înregistrate în evidențele financiar contabile ale societății;
- bunurile menționate au fost vândute către societatea P SRL, înregistrându-se venituri din vânzarea acestora în valoare totală de ... lei și colectând TVA în sumă de ... lei;
- bunurile se regăsesc în patrimoniul societății P SRL, fapt demonstrat de înscrierea acestora în Arhiva Electronică de Garanții Reale Mobiliare, pentru garantarea unui credit bancar contractat de această societate;
- pompele etajate au fost inventariate cu ocazia intrării în faliment a societății P SRL, fiind evaluate, așa cum rezultă din Raportul de evaluare al lichidatorului societății,

care susțin realitatea operațiunilor economice desfășurate de aceasta cu societățile FC SRL Orăștie, ... RT SRL și S SRL, prin care își justifică astfel dreptul de deducere pentru TVA în cuantum de ... lei și considerarea ca și deductibilă a cheltuielii în sumă de ... lei, D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți. Pe cale de consecință, urmează a se face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 216

Soluții asupra contestației

(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.”

Facem precizarea că petenta a depus contestația în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../12.09.2014 și la D.G.R.F.P Timisoara sub nr..../13.10.2014.

Potrivit prevederilor art.3 și art.4 din OPANAF 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 3

Dispozițiile prezentului ordin se aplică contestațiilor depuse începând cu data de 1 ianuarie 2016.

ART. 4

Procedura începută înainte de data intrării în vigoare a prezentului ordin rămâne supusă legii vechi.”

Astfel, în cauză, pentru **suma de ... lei reprezentând TVA** pentru care organul de inspecție nu a acordat drept de deducere și pentru **suma de ... lei reprezentând impozit pe profit aferent sumei de ... lei considerată ca și cheltuială nedeductibilă**, urmează a se desființa **Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-SB ...28.07.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Brasov - A.J.F.P Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

3. În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei TVA,

cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală cu privire la:

- **cheltuielile nedeductibile/reîntregiri la impozitul pe profit în sumă totală de ... lei aferent cărora s-a determinat un impozit pe profit în sumă de ... lei;**

- **exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferent achizițiilor efectuate,**
aspecte pentru care prin Decizia nr. ...30.12.2011, D.G.F.P.a jud. Hunedoara a pronunțat o soluție de desfiintare a Deciziei de impunere ... / 30.01.2009, iar prin Decizia nr..../28.01.2015 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-

SB .../28.07.2014 prin care s-au reconfirmat cele dispuse prin Decizia de soluționare nr. ...30.12.2011 emisă D.G.F.P. a jud. Hunedoara.

3.1 Cu privire la cheltuielile nedeductibile/reîntregiri la impozitul pe profit în sumă totală de ... lei

a) Cu privire la suma de ... lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială nedeductibilă, în Raportul de inspecție fiscală se menționează că această sumă a fost înregistrată de petentă în evidențele contabile în lunile iunie și iulie 2008, prin conturile 611 și 6024 , fiind considerată cheltuială deductibilă, prin corespondent contul 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări" , fără a avea la bază un document justificativ.

Din verificarea facturilor prezentate de petentă, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Sibiu în vederea justificării înregistrării în contabilitate a achizițiilor respective, s-a constatat că achizițiile respective se referă la achiziții de materiale de construcții (cherestea, fier, cărămidă, beton, plăci gips carton, vată sticlă, glet etc), obiecte sanitare, stâlpi, construcții metalice, tâmplărie PVC, uși, tocuri uși etc.

Cu adresa nr..../30.05.2014 societatea petentă comunică faptul că sumele înregistrate în contul 231 "Investiții în curs" erau aferente unor lucrări de reparații și nu de natura investițiilor, cum în mod eronat au fost înregistrate inițial.

Având în vedere:

- natura bunurilor achiziționate ;
- faptul că societatea a considerat și alte achiziții de bunuri ca și reparații și nu ca amenajări, iar urmare inspecției fiscale precedente s-a reținut că acestea reprezintă investiții și nu reparații,

organul de inspecție fiscală tratează suma totală de ... lei ca și investiții, societatea X SRL având dreptul de a recupera investițiile efectuate pe seama amortizării începând cu luna următoare punerii în funcțiune, respectiv mai 2010.

Prin contestație petenta susține că din totalul sumei de ... lei, ... lei o reprezintă valoarea materialelor utilizate în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații curente din anul 2007, iar ... lei o reprezintă valoarea materialelor utilizate în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații curente din anul 2006.

Petenta menționează că suma de ... lei este aferentă perioadei anilor 2006-2008, care acoperă cheltuieli ce au generat venituri considerabile în acea perioadă și că prin stornarea sumei de ... lei din contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs" și înregistrarea acesteia în cheltuielile de exploatare nu s-a făcut altceva decât să se corecteze o eroare contabilă, motivată de faptul că înregistrarea inițială a fost greșită, întrucât lucrările efectuate reprezentau întreținere și/sau reparații și nu investiții.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(3) lit.d) din Legea ...71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art.24 Amortizarea fiscală

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”

Prin OMFP nr.1.753/ 2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, la pct.14 se prevede:

“14. În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale aflate în curs de execuție se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului, descrierea amănunțită a stadiului în care se află acesta, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.”

Din documentele existente la dosarul cauzei și potrivit susținerilor părților, se reține că suma de ... lei reprezintă contravaloarea achizițiilor de bunuri și servicii utilizate de petentă la diverse lucrări de reparații, întreținere, amenajări în scopul menținerii sau îmbunătățirii parametrilor funcționali ai imobilelor.

Pentru ca un bun sau serviciu să fie recunoscut ca și investiție, este necesar să fie achiziționat pe baza unei facturi completată conform prevederilor legale, care să fie însoțită de documente justificative și doveditoare privind destinația bunului/serviciului, înregistrarea contabilă să fie efectuată în conformitate cu natura operațiunii desfășurată, iar tratamentul fiscal să fie cel corespunzător temeiurilor legale aplicabile.

Deși prin contestație petenta susține că *“...suma de ... lei o reprezintă valoarea materialelor utilizate în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații curente din anul 2007, iar ... lei o reprezintă valoarea materialelor utilizate în efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații curente din anul 2006”* și că *“ ... acoperă cheltuieli ce au generat venituri considerabile în acea perioadă”*, acest argument nu este relevant în analiza speței, întrucât tratamentul fiscal aplicabil unor cheltuieli nu este în corespondență neapărată cu volumul veniturilor realizate. Codul fiscal, ca și lege specială, reglementează natura fiecărei cheltuieli, condițiile de deductibilitate, precum și documentele necesare pentru a justifica înregistrarea în contabilitate în conturile corepondente.

Or în cauză, petenta nu prezintă documente de natura mijloacelor de probă reglementată de Codul de procedură fiscală din care să rezulte cu certitudine natura operațiunilor efectuate, imobilele asupra cărora s-a intervenit pentru reparații, întreținere și/sau investiții, eventuale devize de

lucrări care să conțină denumirea lucrărilor efectuate, termene de execuție, valorile cu care se majorează valoarea de intrare a imobilizărilor, dacă e cazul, pe scurt elemente care să definescă natura lucrărilor efectuate.

Este adevărat că petenta ar fi avut posibilitatea legală a efectuării anumitor corecții odată cu efectuarea inventarierii anuale, însă acest lucru putea fi realizat doar în conformitate cu prevederile legale anterior citate, în sensul în care la efectuarea inventarierii anuale comisia de inventariere trebuia să constate pentru fiecare investiție în curs, pe baza constatării la fața locului, stadiul în care se află acestea, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. O simplă operațiune contabilă de stornare prin trecerea unor sume dintr-un cont în altul, fără nicio justificare documentară, nu poate fi considerată corectarea unei "erori contabile", atât timp cât ea implică tratamente fiscale diferite.

Pe cale de consecință, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat suma de ... **lei cheltuială nedeductibilă, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de 49.305 lei**, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată, potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

b) Cu privire la suma de ... lei reprezentând bază impozabilă suplimentar calculată ca urmare a stabilirii, de către organele de inspecție fiscală, a unei valori de piață mai mari la vânzarea unui imobil față de cea înregistrată de petentă.

În fapt, prin contractul de vânzare cumparare nr.../12.06.2006 și factura .../12.06.2006, SCX SRL vinde imobilul din Orăștie, str.Plantelor, ...6 și teren aferent în suprafață totală de 52.917 mp, înțăbulat la Cartea Funciara, domnului DD ... și doamnei DA, persoane afiliate cu persoana juridică SCX SRL conform art.7alin.(1) punctul 21 lit.a) și b) din Legea 571/2003, în sensul că fiecare din cele două persoane deține 50% din valoarea titlurilor de participare la SCX SRL, la prețul de ... lei (... lei + TVA ... lei).

În vederea stabilirii valorii de piață, organele de inspecție fiscală au analizat rapoartele de evaluare pentru imobilul în cauză și au solicitat tarifele practicate în stabilirea valorii de piață minime valabile în iunie 2006.

Din analiza raportului de evaluare întocmit în luna iunie 2006 de către SC Proiect Consulting SRL Deva a rezultat o valoare de piață de ... lei. La stabilirea pretului de piață organele de inspecție fiscală au folosit raportul de evaluare a bunurilor imobile pentru Circumscripția Notarială Orăștie transmis de Biroul Notarului Public ... și s-a determinat prin estimare valoarea minimă de piață (circulație) suma de ... lei.

Având în vedere prevederile art.67alin.(1) și (2) din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscală, s-a procedat la estimarea bazei de impunere, în sensul că:

- ... lei este valoarea de piață rezultată conform raportului de evaluare al Băncii prin metoda comparației ;
- metoda de stabilire a prețului de piață a vizat compararea cu prețurile ce ar putea fi practicate de entități independente, înscrise în rapoartele de evaluare;
- utilizarea metodei de comparare a prețurilor a scos în evidență faptul că prețul de vânzare stabilit între societate și asociații acesteia, este mult mai mic decât cel înscris în rapoartele de evaluare, care sunt apreciate a fi apropiate de prețurile de piață practicate de entitățile independente;
- suma de ... lei reprezintă cea mai mică dintre cele trei valori cu care s-a comparat prețul de vânzare;
- s-au avut în vedere date și informații dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator independent la solicitarea unei institutii de credit;
- raportul de evaluare a fost pus la dispoziție de către contribuabil.

Întrucât societatea a comercializat respectivul imobil fără să înregistreze în evidența contabilă niciun venit și ținând cont de aspectele prezentate, în timpul inspecției fiscale profitul impozabil aferent anului 2006 a fost majorat cu suma de ... lei (... lei venituri estimate - ... lei cheltuieli aferente) .

Prin contestație, petenta susține că suma de ... lei este valoarea de piață rezultată conform raportului de evaluare al Băncii prin metoda comparării prețurilor, iar inspectorii ar fi trebuit să constate că bunul imobil vândut în luna iunie 2006 a fost achiziționat în luna august 2005 cu suma de ... lei, astfel că la numai 10 luni de la achiziția acestuia, valoarea de piață nu putea fi ... lei.

Petenta consideră de asemenea, că determinarea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate, prin metoda de comparare a prețurilor este metoda potrivit căreia prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, iar suma de ... lei nu poate fi asimilată de organele de inspecție fiscală ca fiind valoarea minimă de piață aferentă avută în vedere la determinarea prețului de piață al tranzacției.

În drept, sunt incidente prevederile art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.22-25 din Normele metodologice de aplicare, după cum urmează:

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;”

Norme metodologice:

“22.Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. **O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.**

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);”

Analizând susținerile părților și prevederile legale mai sus citate, se rețin următoarele:

- conform celor menționate în contestație, achiziția imobilului a fost efectuată de petentă în anul 2005, fără însă ca aceasta să prezinte vreun detaliu privind tranzacția, respectiv furnizorul, prețul, condiții de vânzare, modul de înregistrare în contabilitate;

- pentru vânzarea efectuată de petentă către persoanele fizice DD ... si DA, organele de inspecție fiscală stabilesc un alt preț de vânzare, pe baza prevederilor din Codul fiscal referitoare la posibilitatea organelor fiscale de a reîncadra tranzacțiile desfășurate între persoane afiliate;

- în vederea stabilirii acestui preț, organele de inspecție au luat în considerare 3 valori diferite pentru tranzacții imobiliare de pe raza municipiului Orastie, respectiv 2 valori de piață stabilite de o instituție bancară printr-un raport de evaluare, utilizând două metode de evaluare (... lei, respectiv ... lei), precum și o valoare minimă de piață stabilită printr-un raport de evaluare a bunurilor imobile pentru Circumscripția Notarială Oraștie transmis de BNP ... (... lei);

- deși petenta critică modul de stabilire al prețului de vânzare prin care organele de inspecție fiscală au determinat că suma de ... lei reprezintă valoarea de piață a imobilului înstrăinat către cele două persoane fizice-părți afiliate ale societății X SRL, este de acord că determinarea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate, prin metoda de comparare a prețurilor, este metoda potrivit căreia prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente.

Prin raportarea la 3 valori diferite pentru tranzacții imobiliare de pe raza municipiului Orastie, stabilite prin metode diferite de evaluare, organele de inspecție fiscală au respectat prevederea legală mai sus citată conform căreia ***“prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe.”***

Petenta nu motivează argumentul invocat în contestație referitor la faptul că *“suma de ... lei nu poate fi asimilată de organele de inspecție fiscală ca fiind valoarea minimă de piață aferentă avută în vedere la determinarea prețului de piață al tranzacției.”*, nu prezintă nicio altă metodă pe care ar considera-o corectă și legală în determinarea prețului de piață al imobilului vândut către cele două persoane fizice-părți afiliate, astfel că simplele afirmații din contestația formulată fără a fi fundamentate conform art. 206 alin. (1) lit. d) Cod procedură fiscală cu “dovezi pe care se întemeiază contestația” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Pe cale de consecință, organul de soluționare constată că **în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă cu suma de ... lei** aferentă reconsiderării valorii de vânzare a unui imobil, **determinând un impozit pe profit în sumă de 105.738 lei**, astfel că pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată, potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

3.2 Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferent achizițiilor efectuate de petentă

a) În fapt, în perioada 2003-2005, societatea X SRL a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii de la societățile Sf SRL București, RC SRL, PT SRL, GC SRL, E SRL, YC SRL, pentru care a dedus TVA în sumă totală de lei.

În urma inspecției fiscale desfășurate, organele de control au considerat că petenta nu are posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei, motivat de faptul că:

- nu au avut loc operațiuni economice între societăți;
- nu s-au identificat facturi de transport care să probeze realitatea transportului și a operațiunilor consemnate în facturile menționate și implicit nu se face dovada calității de document justificativ a facturilor respective;

- documentele prezentate nu demonstrează realitatea achizițiilor de servicii respective, astfel că facturile respective nu sunt documente justificative în care să fie consemnate operațiuni economice derulate efectiv.

- unii furnizori au avut un comportament fiscal neadecvat, neîndeplinindu-și obligațiile declarative, motiv pentru care nu s-a putut verifica realitatea livrărilor.

Prin contestație petenta susține că a respectat prevederile legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv deține facturi completate potrivit art.155 alin.(8) din Codul fiscal aplicabil la nivelul anului 2004, iar bunurile și serviciile aprovizionate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Conform art. 11 alin (1) din Legea ...71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, potrivit căreia:

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Din punct de vedere legal, trebuie reținut faptul că practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție.

Astfel, în cazul Halifax 255/02, C.E.J constată că: *„Atunci când o persoană sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoare adăugată acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.”*

Totodată, prin Decizia ...679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în soluționarea în Recurs în interesul legii, instanța a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

Persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal. Potrivit

deciziei Curții de Justiție C- 1...94(INZO), la paragraful 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul 1...224 ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt *îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității desfășurate, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/ aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probe (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]”

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile, în condițiile în care societatea nu a demonstrat modalitatea concretă și efectivă de desfășurare a operațiunilor și nici nu a putut să ofere circumstanțe ale situației de fapt avute în vedere la realizarea operațiunilor, precum și dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor facturate s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile;

În speță, se reține și Decizia ...679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție precizează:

“Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) C.fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă ca plătitoare de TVA.

În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar

dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Nu poate fi primită apărarea recurenței în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «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».

Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”

Astfel, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat.

De asemenea, art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Exercitarea dreptului de apreciere:

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...)”

coroborat cu art.14 alin.2 din același act normativ, care precizează:

„Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia/fondul economic.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 22 alin. 4 lit. a și alin. 5 lit. a din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare în anul 2003, precizează:

“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

Totodata la art. 24 alin. 1 lit. a si alin. 2 lit. a din acelasi act normative, se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

Se retine ca prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002 au fost aprobate Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care la art. 60 alin. 1 si 62 alin. 1, stipuleaza:

“Art. 60

(1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării operațiunilor prevăzute la același alineat, inclusiv pentru realizarea de investiții necesare efectuării de astfel de operațiuni.

Art. 62

(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997,[...].”

Începand cu data de 01.01.2004, au intrat in vigoare prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art.145 alin.(3) lit.a), în vigoare in vigoare pana la data de 31.12.2006, prevede:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; ”

Astfel, se retine ca o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate daca acestea sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Totodată, alin.(8) lit.a) al articolului mentionat mai sus, in forma in vigoare in perioada 2004-2006, stipulează:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.51 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii ..571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare.”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice

exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;*
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";*
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”*

Mai mult, se reține și faptul că prin Decizia V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30....7, dată *“în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea ...71/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991”*, instanța s-a pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că ***“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”***

Astfel, se reține în cauză, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor).

Aceleași prevederi au fost preluate în legislație și începând cu anul 2004, când sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(3) lit.a) și alin.(8) lit.a),

precum și art.155 alin.(8) din Legea ...71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru anul 2004-2005:

“ ART. 145

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);

ART. 155

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în documentele emise. Prin norme se stabilesc situațiile în care factura fiscală poate fi emisă și de altă persoană decât cea care efectuează livrarea de bunuri.

.....
(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;
g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;

h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Potrivit prevederilor art.64 și 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

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.

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

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că petenta nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt, motivele de drept, respecti dovezi pe care se întemeiază contestația conform art. 206 Cod procedură fiscală, care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea

constatată de acestea, pentru capătul de cerere reprezentând TVA în sumă totală de lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

b) Cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a vânzării unui imobil

În fapt, prin contractul de vânzare cumparare nr..../12.06.2006 si factura .../12.06.2006, SCX SRL vinde imobilul din Orăștie, str.Plantelor, ...6 si teren aferent în suprafață totală de 52.917 mp, întăbulat la Cartea Funciara, la prețul de ... lei (... lei + TVA ... lei), persoanelor fizice DD ... și DA , persoane afiliate cu persoana juridică SCX SRL, în sensul că fiecare din cele doua persoane deține 50% din valoarea titlurilor de participare la SCX SRL.

În vederea stabilirii valorii de piață, organele de inspecție fiscală au analizat rapoartele de evaluare pentru imobilul în cauză, au solicitat tarifele practicate în stabilirea valorii de piață minime valabile în iunie 2006, rezultând o valoare minimă de piață de

Întrucât vânzarea imobilului s-a efectuat către persoane fizice, neplătitoare de TVA, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute la art. 160¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Astfel, s-a stabilit suplimentar o TVA în sumă de ... lei (... lei venituri estimate x 19 %), exigibilitatea TVA intervenind conform art. 134 alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în luna iunie 2006.

Prin contestație, petenta menționează că organele de inspecție fiscală au stabilit că ... lei este valoarea de piață rezultată conform raportului de evaluare al Băncii prin metoda comparării prețurilor, aplicând la această sumă cota de TVA și ar fi trebuit să țină seama de faptul că bunul imobil vândut în luna iunie 2006 a fost achiziționat in luna august 2005 cu suma de ... lei, astfel că la numai 10 luni de la achiziția acestuia, valoarea de piață nu putea fi ... lei.

În drept, sunt incidente prevederile din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, valabil pentru anul 2006, după cum urmează:

“ART. 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

ART. 134

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa

pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

ART. 160¹ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.**

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2... privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;

“ART. 140

(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

Potrivit temeiurilor legale mai sus citate, orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană reprezintă o livrare de bunuri supusă taxei pe valoarea adăugată. În condițiile în care atât furnizorul, cât și beneficiarul, sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, se aplică măsurile de simplificare.

În speță, vânzarea imobilului s-a efectuat către persoane fizice, neplătitoare de TVA, deci regimul de TVA aplicabil este cel prevăzut la art.140, respectiv cota standard de 19%.

Prin contestație petenta nu contestă cota de TVA aplicată tranzacției sau temeiurile legale pe care s-au fundamentat constatările organelor de inspecție referitoare la taxarea operațiunii, ci doar baza impozabilă luată în calcul, motivând că în 10 luni de la data cumpărării până la data vânzării imobilului, valoarea de piață nu putea să crească de la ... lei la ... lei. Acest argument este fără fundament legal, atâta vreme cât petenta nu prezintă niciun element al stării de fapt sau vreo dovadă de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, conform art. 206 din OG 92/2003, care să determine concluzia că prețul de cumpărare a reprezentat valoarea de piață reală a imobilului la data achiziției acestuia.

Se reține astfel, că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în sumă de ... lei aferent vânzării imobilului către persoanele fizice DD ... și DA , motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă, conform art. 216 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

c) Cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unei facturi de prestări servicii emisă de societatea YC SRL .

În fapt, între SC YC SRL Orăștie, în calitate de executant și SCX SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat la data de 15.09.2006 un contract de prestări servicii, potrivit căruia executantul se obligă să efectueze lucrări de demolare, evacuare și amenajare teren. Tariful pentru serviciile executate este de ... lei, din care TVA ... lei, termenul de execuție al lucrărilor fiind stabilit pentru data de 31.12.2006.

Ca urmare a inspecției fiscale finalizate cu emiterea Deciziei de impunere ... / 30.01.2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.01.2009 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara-Activitatea de inspecție fiscală, organele de control nu au acordat societățiiX SRL dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, motivat de faptul că nu au fost prezentate situații de lucrări și procese verbale de recepție a lucrărilor executate, petenta neprezentând documente din care să rezulte o consemnare completă a operațiunilor, nefiind probată realitatea acestora precum și dacă acestea au fost prestate în interesul societății.

Petenta contestă Decizia de impunere ... / 30.01.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. a jud. Hunedoara-Activitatea de inspecție fiscală, soluționarea contestației fiind suspendată prin Decizia nr....08.04.2009 emisă de ANAF-Direcția generală de soluționare a contestațiilor, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, iar ca urmare a reluării procedurii de soluționare hotărâtă de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..../04.10.2011, Decizia de impunere ... / 30.01.2009 este desființată prin Decizia de soluționare nr.... /30.12.2011 emisă de DGFP a jud. Hunedoara.

Conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-SB ...28.07.2014 emis de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Brasov - A.J.F.P Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014:

“Petenta nu contestă neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în suma de ... lei aferentă prestărilor de servicii facturate de către SC YC SRL, așa cum rezultă la pagina nr. 4 din Decizia nr. ...30.12.2011.”

În considerarea celor prezentate, se reține că, în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, petenta nu contestă această măsură luată de organele de control din cadrul DGFP Hunedoara prin Decizia de impunere ... / 30.01.2009, recunoscând ca datorată această sumă, pentru ca ulterior, să conteste aceeași constatare efectuată de organele de control din cadrul AJFP Sibiu prin Decizia de impunere nr. F-SB .../28.07.2014.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, prin contestație petenta precizează că:

*„ Pentru anul 2007 organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă de ... lei localizată la prestări servicii efectuate de SC YC SRL în sumă de ... cu TVA de lei și depășirea cheltuielilor cu protocolul de lei și ... lei contravaloare consultanță, pentru care ...**doar TVA în sumă de ... lei nu este deductibil** . Pentru TVA neadmis la deducere în sumă de ... lei ... organele de inspecție fiscală nu au constatat pe baza inventarierii lipsa sau valorificarea presei mecanice ce ar fi dus la concluzia situației fictive a cheltuielilor cu achiziția presei și a nedeductibilității tva în sumă de ... lei. Pentru anul 2007 societatea ... datorează tva în sumă de lei, iar pentru anul 2008 tva în sumă de...lei. “*

Ulterior, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Brasov - A.J.F.P Sibiu - Activitatea de inspecție fiscală, referitor la acest capăt de cerere, petenta susține că :

“...serviciile au fost prestate efectiv, iar operațiunile financiar contabile și fiscale îndeplinesc întru-totul condițiile de legalitate cât și de deductibilitate, în privința subscrisei.

Prin refuzul dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor de la SC YC SRL, în condițiile în care s-a stabilit printr-o hotărâre judecătorească irevocabilă că această societate datorează TVA de colectat la bugetul de stat, organele fiscale încalcă principiul neutralității TVA, stabilit la nivel comunitar, întrucât, în cazul de față, statul beneficiază de dubla plată a TVA la buget.

Ca atare, considerăm că argumentele inspectorilor în stabilirea TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei în sarcina subscrisei ... sunt netemeinice și nelegale. “

În drept, Codul de procedura civilă, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Art. 431. - (1) Nimeni nu poate fi chemat în judecata de doua ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre parti poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, daca are legatura cu solutionarea acestuia din urma.

Art. 432. - Exceptia autoritatii de lucru judecat poate fi invocata de instanta sau de parti in orice stare a procesului, chiar inaintea

instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată.

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede:

„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație bugetară, prescripția, **puterea de lucru judecat** etc. ”

În speță sunt incidente și dispozițiile art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Din situația de fapt prezentată mai sus, coroborat cu dispozițiile legale invocate, rezultă că, în legătură cu acest capăt de cerere, contestația înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../12.09.2014 și D.G.R.F.P Timisoara sub nr..../13.10.2014 formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014, se încadrează în excepția prevăzută de Codul de procedură civilă, având în vedere că și contestația înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. .../2011 **a avut același obiect, părți și cauză**, respectiv Decizia de impunere nr....30.01.2009 prin care s-a stabilit ca obligație fiscală suplimentară, printre altele, suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Petenta și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor de a formula calea de atac împotriva Deciziei de impunere nr. nr....30.01.2009, cu ocazia contestației depuse, respectiv contestația înregistrată la DGFP a jud. Hunedoara sub nr. .../2011, soluționată de D.G.F.P. a jud. Hunedoara prin Decizia nr. ...30.12.2011, cale de atac prin care a recunoscut ca datorată suma de ... lei și pe care a înțeles să nu o conteste.

Ținând cont de aceste prevederi legale care instituie excepția autorității de lucru judecat și având în vedere că, asupra anumitor categorii de impozite și taxe din actul atacat care formează obiectul contestației, organul de soluționare competent, conform legii, să soluționeze contestația, s-a pronunțat printr-o decizie rămasă **definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, D.G.R.F.P Timișoara nu se poate investi cu soluționarea capătului de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA, întrucât, în cauză, **există autoritate de lucru judecat**.

*

* *

În ceea ce privește accesoriile stabilite prin Decizia de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă de organele fiscale din cadrul AJFP Sibiu- Inspekția Fiscală, în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA,**
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA,**

prin contestație petenta invocă aplicabilitatea principiului de drept "accessorium sequitur principale", considerând că întrucât nu datorează debitele contestate, nu datorează nici majorările de întârziere /dobânzi și penalitățile, în suma de ... lei.

În considerarea faptului că în soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 s-au pronunțat două soluții, una de respingere și una de desființare, conform legii, respectiv:

- respingere, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei
- desființare, pentru suma de ... lei, reprezentând:
 - impozit pe profit: ... lei
 - TVA : ... lei,

și ținând cont de faptul că în cauză s-a constatat excepția autorității de lucru judecat pentru suma de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit : ... lei
- TVA : ... lei,

D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea pronunțării asupra cuantumului accesoriilor datorate de petentă aferente debitelor pentru care se va pronunța o soluție de respingere, precum și asupra cuantumului accesoriilor aferente debitelor pentru care se va pronunța o soluție de desființare, neavând competența materială a fracționării acestora, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 47 alin. 2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 47 Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit

creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

Pe cale de consecință, în temeiul preved. art. 216 alin.(3) din O.G nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(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”, în cauză se va pronunța o soluție de desființare pentru capătul de cerere privind **suma de ... lei reprezentând accesorii calculate de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-SB .../28.07.2014**, urmând ca organele fiscale competente, reanalizând situația fiscală a petentei să emită o nouă decizie de accesorii în condițiile legii.

*

* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societateaX **SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Sibiu , pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei
- TVA : ... lei

2.Respingerea contestației formulată de societateaX **SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Sibiu , pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei TVA,

întrucât, în cauză, **există autoritate de lucru judecat**.

3. Desființarea Deciziei de impunere nr. F-SB .../28.07.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Sibiu , pentru suma de 768.851 lei, reprezentând:

- impozit pe profit: ... lei

- TVA : ... lei
- accesorii aferente impozitului pe profit și TVA : ... lei.

urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare .

4. Prezenta decizie se comunica la:

- SCA Z&P, cu sediul în ...;
- DGRFP Brașov - A.J.F.P Sibiu – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

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

...
DIRECTOR GENERAL