

D E C I Z I A nr. 546/278/25.03.2014

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., prin cabinet de avocat ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014 asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., nr...., jud. ..., C.I.F., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., cu sediul procesual ales la ..., str. ..., nr...., ap...., jud...., reprezentată de administrator judiciar SCP ..., prin cabinet de avocat

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- Procesului verbal nr. ... / ...2013 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, urmare a controlului inopinat.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de avocat ... și semnătura dnei. avocat ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocației nr. ... / ...2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din O.U.G. nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din H.G. nr. 520 / 2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., susține următoarele:

Petenta susține că Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2013 conține constatări ce nu corespund realității și sunt lipsite de fundament juridic, acesta fiind întocmit cu aplicarea eronată a prevederilor legale invocate.

Petenta arată că din Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2013 rezultă că operațiunile comerciale efectuate cu SC H... SRL, SC K... SRL, SC C... SRL, SC E... C... SRL și SC C... A... SRL nu ar fi reale, pe motiv că nu se declară în Declarația 394, aferentă semestrului I 2010, nicio livrare către SC X SRL.

Toate aceste aspect nu pot fi imputate SC X SRL, petenta susținând că a îndeplinit obligațiile ce îi revin, organele fiscale nu au ținut seama de cadrul legal privind modul de definire a "documentului justificativ" și de faptul că petenta, în calitate de beneficiar, nu avea posibilitatea și abilitarea legală pentru verificarea furnizorului, neavând posibilitatea să verifice dacă furnizorul a înregistrat în propria contabilitate această tranzacție.

În contestația depusă SC X SRL invocă diferite Decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și Decizii pronunțate în recurs de Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Astfel, petenta susține că Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât că în cazul în care în materia care formează obiectul litigiului a fost pronunțată o decizie în interesul legii de către Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, acest fapt nu scutește judecătorul unei cauze de a-și motiva hotărârea și de a analiza susținerile părților, cu raportare directă la situația de fapt și de drept.

În speță, petenta susține că prezentul litigiu vizează stabilirea unor obligații fiscale în sarcina sa, reprezentând TVA, impozit pe profit și penalități aferente acestora, organele fiscale considerând că mai multe facturi nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru că nu au fost efectuate operațiunile economico-financiare consemnate în acestea. Invocarea de către organul fiscal a dispozițiilor Deciziei nr. V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (cu privire la deducerea TVA și diminuarea bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative nu conțin informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii), fără a analiza, în concret, în ce măsură facturile fiscale sunt sau nu document justificativ, în sensul legii, este o greșeală.

În consecință, petenta invocă Decizia nr. 1540 din 17 martie 2010 pronunțată în recurs de Secția de contencios administrativ-fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție având ca obiect anulare decizie de impunere.

Cu privire la Decizia nr.V, petenta reține că este de notat HOTĂRÂREA CURȚII EUROPENE DE JUSTIȚIE (Camera a treia) din 21 iunie 2012, în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Bíróság (Ungaria) și de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungaria), prin deciziile din 9 februarie 2011 și din 9 martie 2011, primite de Curte la 22 februarie 2011 și la 23 martie 2011, în care se arată foarte clar faptul că, administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită

exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.

Petenta susține că Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special a șasea directivă. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de a șasea directive era necesară pentru a prezenta toate dispozițiile aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o redactare revizuite, fără a include, în principiu, modificări de fond. Dispozițiile din Directiva 2006/112 sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din a șasea directivă.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca, activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-lui (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p.I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p.I - 14009, punctul 24).

În al doilea rând, petenta amintește că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112 (a se vedea printre altele Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p.I-12605, punctul 36, precum și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10). În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p.I-1599, punctul 32, precum și Hotărârile citate anterior Halifax și alții, punctul 68, și Kittel și Recolta Recycling, punctul 54).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Fini H, punctele 33 și 34, și Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Hotărârea din 29 martie 2012, Veleclair, C-414/10, punctul 32).

Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul

trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată că participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

În schimb, petenta arată că nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45,46 și 60).

În acest scop, Directiva 2006/112 impune, în special, la articolul său 242 obligația fiecărei persoane impozabile de a ține o contabilitate suficient de detaliată în scopul de a permite aplicarea TVA și controlul aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale. Pentru a facilita exercitarea acestei sarcini, articolele 245 și 249 din această directivă prevăd dreptul autorităților competente de a avea acces la facturile pe care persoana impozabilă este obligată să le stocheze potrivit articolului 244 din directiva menționată.

Petenta susține că, din întreaga documentație pusă la dispoziția organelor de control, rezultă că SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile, facturi de achiziții, care, conform art.155 cod fiscal, sunt considerate ca facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în articol. Conform anexei 3 din Ordinul 2226/2006, factura este un document justificativ, nestabilindu-se că facturile înregistrate de societate sunt false.

Organul fiscal, în temeiul art.11 din cod fiscal, a considerat că SC X SRL nu a îndeplinit prevederile legale, omițând să observe că nici chiar articolul invocat nu îi este aplicabil, societatea îndeplinind toate obligațiile legale ce îi revenea.

Practic, singurele motive pertinente invocate de organele de control în neacordarea dreptului de deducere se referă la comportamentul societăților partenere și nu la societate, însă această concluzie este combătută de Curtea Europeană de Justiție.

Petenta susține că prin decizia pronunțată în speța mai sus amintită, instanța supremă europeană stabilește:

1) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia

autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

2) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.

De asemenea, petenta susține că, referitor la temeiul legal invocat de organul fiscal, Decretul 209/1976, acesta se aplică numai de către instituțiile publice, petenta arătând că în DECIZIA nr.13 din 25 ianuarie 2000, referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.30, 34 și 38 alin.4 din Decretul Consiliului de Stat nr. 209/1976, pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casa în temeiul art. 5 din Legea nr. 47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, republicată, prin adresa nr. ... din ...1999 a fost solicitat punctul de vedere al Ministerului Finanțelor, referitor la excepția de neconstituționalitate ridicată.

În opinia Ministerului Finanțelor, exprimată în adresa nr. ... din ...1999, prevederile Decretului Consiliului de Stat nr. 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casă sunt aplicabile numai instituțiilor publice, începând cu anul 1997, prin menționarea, în anexa nr. 4 la legile bugetare anuale nr. 72/1997, nr.109/1998 și nr. 36/1999, a Decretului nr. 209/1976, ca bază legală pentru capitolul încasari și alte surse, cu specificația: “valabil numai pentru instituțiile publice”.

În atare situație, petenta susține că refuzul organelor de control fiscal, formulat prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, contravine Directivei 2006/112, fiind o încălcare flagrantă a dispozițiilor Curții Europene de Justiție.

Petenta invocă prevederile art.21 alin.4 lit.f) Cod fiscal, temeiul legal pentru care organul fiscal a dispus recalcularea bazei de impozitare la impozitul pe profit, afirmând că este mai mult decât evident că acest mod superficial de a interpreta prevederile legale contravin însuși prevederilor codului fiscal, societatea întocmind documente, înregistrând facturile, depunând declarațiile și nu în ultimul rând achitând obligațiile la buget, sumele stabilite suplimentar neavând la baza prevederi legale conform anexei 3 din Ordinul 2226/2006, factura este un document justificativ, și nu s-a stabilit că facturile înregistrate de societate sunt false.

Este evident că în lumina aspectelor prezentate cu privire la TVA, calculul impozitului pe profit urmează a se modifica în sensul prezentat.

Petenta arată că, în ceea ce privește relațiile cu SC M... C... SRL, acestea s-au desfășurat în baza contractului de prestări servicii nr. ... / ...2010, pentru această activitate fiind emisă factura nr. ... / ...2010.

În privința relațiilor comerciale avute cu SC M... B... SRL, petenta susține că organul fiscal prezintă art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, trunchiat, acesta prevede că următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”,

ori există contractul nr.... / ...2010, mai mult, societatea a înregistrat facturile emise de furnizor.

Referitor la operațiunile care fac obiectul contractului de închiriere nr. ... / ...2012 și actul adițional nr.... / ...2012, încheiat între SC X SRL și SC C... SRL, utilajele erau funcționale, este evident faptul că achiziționarea unor bunuri de la o societate în faliment vor fi întodeauna sub prețul pieței.

De altfel, faptul că la data controlului, 22.01.2013, utilajele închiriate se găseau la SC C... SRL, nu are nci o relevanță, cât timp părțile au respectat contractul.

Tranzacția încheiată nu este artificială, chiar conform art.11 alin.(1) Cod fiscal, care prevede că, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora

fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

În privința operațiunilor care fac obiectul contractului de prestări-servicii de arhivare nr. ... din ...2012, încheiat între SC X SRL și SC A... C... SRL, perioada arhivării este cea prevăzută în contract, act ce nu este contestat de organul fiscal.

Pentru activitatea de arhivare, SC A... C... SRL a emis facturile ce au fost înregistrate de SC X SRL, tariful stabilit de părți este cel din contract, nu există limite legale pentru așa ceva.

Petenta consideră că nu are relevanță faptul că administratorul de la SC A... C... SRL și SC C... SRL este același, SC X SRL fiind o terță societate.

În ceea ce privește contractul nr. ... / ...2010 încheiat cu SC D... C... SRL, acest contract este asumat inclusiv de prestator prin facturare, și nu are relevanță faptul dacă societatea are persoană angajată cu atribuții contabile, prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 fiind îndeplinite.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

II.1. Referitor la impozitul pe profit;

Perioada verificată: ...2010-...2013

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că verificarea s-a efectuat ținând seama de prevederile titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... au efectuat la SC X SRL pe perioada ...2010-...2012 următoarele inspecții fiscale parțiale (rambursări de TVA), înregistrate la DGFP ... sub numerele:

-Raport de inspecție fiscală nr. ... / ...2012, pentru perioada ...2010-...2011, constatându-se înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli nedeductibile fiscal.

-Raport de inspecție fiscală nr. ... pentru perioada ...2011-...2011-constatându-se o lipsă la inventarul de mărfuri în sumă de ... lei, înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2011, în contul 607 - cheltuieli cu mărfurile, fără îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003, republicată.

-Raport de inspecție fiscală nr. ... / ...2012 pentru perioada ...2012-...2012 - neconstatându-se deficiențe.

-Raport de inspecție fiscală nr. ... / ...2012 pentru perioada 01...2012-...2012 - neconstatându-se deficiențe.

-Raport de inspecție fiscală nr. ... / ...2012 pentru perioada ...2012-...2012 - neconstatându-se deficiențe.

a) Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că din raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2012, încheiat pe perioada ...2010-...2011, rezultă următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ...2010-...2011 SC X SRL a înregistrat în contabilitate pe cheltuieli materiale, cont 601, c/v unor facturi fiscale emise de către SC H... SRL – ..., SC K... SRL ..., SC C... SRL ..., SC E... C... SRL ..., SC C... A... SRL ..., reprezentând ..., ..., ..., ..., țeavă ..., ..., ..., acestea nefiind identificate faptic de către organele de inspecție fiscală la sediul social unde societatea își desfășoară activitatea.

Organele de inspecție fiscală au consultat baza de date furnizată de Direcția de Informații Fiscale din cadrul A.N.A.F și au constatat că cele 5 societăți, SC H... SRL ..., SC K... SRL ..., SC C... SRL ..., SC E... C... SRL ..., SC C... A... SRL ... nu declară în Declarația informativă 394 aferentă semestrului I 2010 nicio livrare către SC X SRL

În vederea determinării stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003: *“Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, coroborat cu prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003:

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

și art.49 alin.(1) din OG nr.92/2003:

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

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

c) *folosirea înscrisurilor;”* ,

au întocmit solicitări de controale încrucișate, astfel:

- către DGFP ..., prin adresa nr.... / ...2011, efectuarea unui control încrucișat la SC H... SRL ..., CUI ...;
- către DGFP ..., prin adresa nr.... / ...2011, efectuarea unui control încrucișat la SC K... SRL ..., CUI ...;
- către DGFP ..., prin adresa nr.... / ...2011, efectuarea unui control încrucișat la SC C... SRL ..., CUI ...;
- către DGFP ..., prin adresa nr.... / ...2011, efectuarea unui control încrucișat la SC E... C... SRL ..., CUI ...;
- către DGFP ..., prin adresa nr.... / ...2011, efectuarea unui control încrucișat la SC C... A... SRL ..., CUI

1. Prin adresa nr.... / ...2011 emisă de DGFP ..., înregistrată la DGFP ... sub nr.... / ...2011, este înaintat Procesul Verbal de control încrucișat nr.... / ...2011 întocmit la SC H... SRL ..., în care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile menționate în adresa emisă de DGFP ... nu sunt înregistrate în evidența contabilă a SC H... SRL, iar administratorul societății ..., declară că nu are cunoștință de livrări către SC X SRL ... în anul 2010 și nici în altă perioadă.

Valoarea facturilor înregistrate în contabilitate de la SC H... SRL este în suma de ... lei fără TVA.

2. Prin adresa nr.... / ...2011 emisă de DGFP ..., înregistrată la DGFP ... sub nr.... / ...2011, este înaintat Procesul Verbal de control încrucișat nr.... / ...2011 întocmit la SC K... SRL ..., în care organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2010 SC K... SRL nu desfășoară activități comerciale cu SC X SRL ... și nici nu a înregistrat în contabilitate vânzări către SC X SRL.

Din Nota explicativă dată de administratorul societății dna. ... rezultă că societatea nu a realizat tranzacții comerciale cu SC X SRL și faptul că societatea nu livrează mărfuri prin agenți în afără județului

De asemenea angajatul societății dl. ... declară că nu a emis facturi către SC X SRL ..., că datele de identificare și semnătura de pe facturile anexate la solicitare nu-i aparțin, respectiv SC K... SRL nu a avut un mijloc de transport cu nr.înmatriculare

Valoarea facturilor înregistrate în contabilitate de la SC K... SRL este în sumă de ... lei fără TVA.

3. Prin adresa nr.... / ...2011 emisă de DGFP ..., înregistrată la DGFP ... sub nr.... / ...2011, este înaintat Procesul Verbal de control încrucișat nr.... / ...2011 întocmit la SC C... SRL ..., în care organele de inspecție fiscală au constatat că SC C... SRL nu înregistrează în evidența contabilă aferentă lunii iunie 2010 nicio livrare către SC X SRL

În Nota explicativă, administratorul societății ... declară că în anii 2010-2011 obiectul de activitate al societății a fost comerțul cu amănuntul al articolelor de fierărie, al articolelor din sticlă și a celor pentru vopsit, iar pe facturile anexate la solicitare este înscrisă țeavă

De asemenea datele de identificare, numele delegatului și mijlocul de transport înscrise pe facturile anexate la solicitare nu coincid, respectiv nu aparțin SC C... SRL ... și în concluzie societatea nu are relații comerciale cu SC X SRL

Valoarea facturilor înregistrate în contabilitate de la SC C... SRL este în sumă de ... lei fără TVA.

4. Prin adresa nr.... / ...2011 emisă de DGFP ..., înregistrată la DGFP ... sub nr.... / ...2011, este înaintat Procesul Verbal de control încrucișat nr.... / ...2011 întocmit la SC E... C... SRL ..., în care organele de inspecție fiscală au constatat că între cele două societăți SC E... C... SRL și SC X SRL nu au existat relații comerciale fapt susținut de înregistrările din evidența contabile și a declarațiilor administratorului societății ... date în nota explicativă, astfel:

- necorelațiile între numerele facturilor emise în aceeași perioadă (iunie 2010) și deținute de furnizor și cumpărător;
- furnizorul nu comercializează ...;
- mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ... înscris în facturile deținute de SC X SRL nu aparțin societății SC E... C... SRL.

Valoarea facturilor înregistrate în contabilitate de la SC E... C... SRL este în suma de ... lei fără TVA.

5. Prin adresa nr.... / ...2011 emisă de DGFP ..., înregistrată la DGFP ... sub nr.... / ...2011, este înaintat Procesul Verbal de control încrucișat nr.... / ...2011 întocmit la SC C... A... SRL ..., în care organele de inspecție fiscală au constatat că între cele două societăți SC C... A... SRL și SC X SRL nu au existat relații comerciale fapt susținut de înregistrările din evidența contabile și a declarațiilor administratorului societății ... date în nota explicativă, astfel:

- necorelațiile între numerele facturilor emise în aceeași perioadă (iunie 2010) și cele înscrise pe facturile deținute de SC X SRL;
- societatea a comercializat profilele menționate în facturile trimise cu solicitarea, dar nu în cantități atât de mari (max.300 buc/an);
- datele de identificare ale societății incomplete (pe facturile emise societatea are înscris numele persoanei și datele de identificare a persoanei care a întocmit factura, contul bancar și banca societății), mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ... înscrise în facturile deținute de SC X SRL nu aparțin societății SC C... A... SRL, ștampila societății cuprinde date de identificare ale societății, codul fiscal, nr.identificare Registrul Comerțului, date care lipsesc de pe facturile trimise cu solicitarea.

Valoarea facturilor înregistrate în contabilitate de la SC C... A... SRL este în sumă de ... lei fără TVA.

Având în vedere răspunsurile primite la controalele încrucișate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru cheltuielile aferente facturilor emise de către furnizorii menționați, acestea fiind nereale, societatea nu a putut prezenta documente justificative (altele în afară de facturile fiscale de achiziție) pentru intrarea în gestiune a materialelor de construcții achiziționate în luna iunie 2010 de la cele 5 societăți.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din OG. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

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

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, republicată privind Codul Fiscal, nu au luat în considerare achizițiile de bunuri de la SC H... SRL ..., SC K... SRL ..., SC C... SRL ..., SC E... C... SRL ..., SC C... A... SRL ... și în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea 82/1991: „organele de inspecție fiscală apreciază că operațiunile efectuate nu sunt legale, conțin date și elemente nereale”, societatea beneficiară SC X SRL fiind direct răspunzătoare de prejudiciile aduse bugetului statului, nefiind străină de falsul și uzul de fals practicat.

Organele de inspecție fiscală, au menționat faptul că SC X SRL, prin înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de către SC H... SRL ..., SC K... SRL ..., SC C... SRL ..., SC E... C... SRL ..., SC C... A... SRL ..., a încălcat următoarele prevederi legale:

-art.65 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, privind sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal”,

nu au prezentat documentele justificative (facturi) în baza cărora acestea au fost înregistrate în evidența contabilă și conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, nu sunt deductibile.

-art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, alin.(1) și alin.(2)

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

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

- art.23 alin.(1) din Regulamentul operațiunilor de casă, aprobat prin Decretul 209 din data de 5 iulie 1976 conform căruia:

„pentru plățile făcute unor persoane din afără unității, casierul trebuie să solicite acestora actele de identitate, înscriind pe documentele de plată seria și numărul actului de identitate și unitatea care l-a eliberat. Prezentarea actelor de identitate se poate solicita și persoanelor din cadrul unității, când se consideră necesar.”

Neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit pentru aceste tranzacții nereale în baza unor facturi care au fost achitate în numerar unor persoane care nu au fost identificate așa cum prevede Regulamentul operațiunilor de casă este consfințit și de DECIZIA nr. V din 15 ianuarie 2007 ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE care a decis 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 TVA.”

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin încălcarea prevederilor legale menționate, cheltuielile în sumă de ... lei, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

b) În luna octombrie 2010 societatea înregistrează în contabilitate în contul 628 -prestări servicii în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr. ... / ...2010 emisă de societatea M... C... SRL ..., în baza Contractului de prestări servicii nr. ... / ...2010, care prevede întocmirea de către SC M... C... SRL de documentații tehnice pentru implementarea tehnologiilor de cogenerare e.e. ... în fabrica de var ..., sumă pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente fiscale, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au da drept de deducere a acestei cheltuieli la calcul impozitului pe profit.

Conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, republicată impozitul pe profit se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit prevederilor pct.1¹² din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile și cheltuielile care se iau în

calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii nr. 82/1991, republicată.

Conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 82/1991 orice operațiune se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

SC X SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală factura nr.... / ...2010 ca document justificativ în vederea stabilirii cheltuielilor aferente veniturilor realizate.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că s-au încălcat și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din L571/2003 și pct. 48 din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

Cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate de societate în contul 628, sunt nedeductibile fiscal întrucât SC X SRL *nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și nici nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări,rapoarte de lucru) prin care să se facă dovada prestării efective a acestora în baza contractelor de prestări servicii încheiate între cele doua societăți .*

c) În luna iulie 2010, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei, aferente unei baze impozabile în sumă de ... lei, înscrisă în facturile fiscale nr. ... / ...2010, nr.... / ...2010 și nr.... / ...2010 emise de SC M... B... SRL, reprezentând servicii de demolare și dezmembrare construcții, lucrări de nivelare teren, servicii care au la bază contractul încheiat între părți cu nr.... / ...2010.

În vederea determinării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.105, alin.(1) din OG nr.92/2003, *“Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, coroborat cu prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003:

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

și art.49 alin.(1) din OG nr.92/2003:

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

c) folosirea înscrisurilor;” ,

s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală un control încrucișat la SC M... B... SRL pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor derulate în luna iulie 2010 între SC X SRL ... și SC M... B... SRL ..., societăți afiliate care au același administrator, respectiv asociat în persoana dnei.

În urma efectuării controlului încrucișat la SC M... B... SRL s-a întocmit Proces verbal, înregistrat la DGFP ... sub nr.... / ...2011 în care s-au constatat următoarele aspecte :

-lucrările facturate de SC M... B... SRL către SC X SRL au fost executate cu utilaje închiriate de la SC N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL în calitate de subcontractor al SC M... B... SRL în baza contractului de prestări servicii nr.... / ...2010 încheiat între cele două societăți pentru care SC N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL a emis un număr de 3 facturi fiscale în valoare totală ... lei din care TVA ... lei, însoțite de situații de lucrări.

În acest sens organele de inspecție fiscală au luat o notă explicativă administratorului SC M... B... SRL prin care au solicitat să se precizeze utilajele, respectiv numărul și tipul acestora, cu care s-au efectuat lucrările, personalul deservent, cine a suportat cheltuielile cu personalul, respectiv să se prezinte rapoartele de lucru în care sunt evidențiate lucrările efectuate cu aceste utilaje, tipul de utilaje, ore de funcționare (defecțiuni), numele deservenților.

În răspunsul dat la aceste întrebări înscrise în nota explicativă, dna. ... administratorul societății declară următoarele:

„Lucrările au fost efectuate cu personal SC X SRL care începând cu data de 25.08.2010 a fost transferat la SC M... B... SRL; utilajele folosite aparțin SC N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL și sunt 2 ..., 2 ... și 1 ..., iar cheltuielile cu personalul au fost ale SC X SRL, numele deservenților fiind ..., ..., ...s.”

Conform statului de plată aferent lunii iulie 2010, ... este încadrat în funcția de tăietor, ... muncitor necalificat, iar ... deține funcția de calcinator.

Organele de inspecție fiscală au analizat datele din aplicația informatică ANAF referitoare la declarația informativă 394, și au constatat că societatea N... M... I... SRL nu declară prestările de servicii efectuate către societatea X SRL.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor dintre cele două societăți s-a solicitat la DGFP SC N... M... I... SRL, prin adresa nr.... / ...2011 efectuarea unui control încrucișat la SC N... M... I... SRL.

Prin adresa nr.... / ...2011 emisă de DGFP SC N... M... I... SRL, înregistrată la DGFP ... sub nr. ... / ...2011, se comunică următoarele:

-societatea N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale, întocmindu-se Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2011. Cu ocazia inspecției fiscale efectuate, s-a constatat faptul că SC N... M... I... SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii (închiriat diverse utilaje) de la SC C... G... SRL ... și de la ... CNP

-SC N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL refacturează în totalitate lucrările înregistrate de la SC C... G... SRL ... și parțial cele înregistrate de la numitul ..., către SC M... B... SRL

Referitor la furnizorul ... CNP ... cu domiciliul declarat în ..., bd. ..., nr. ..., în urma investigațiilor efectuate de echipa de inspecție fiscală a rezultat faptul că este urmărit de Poliție pentru executarea a ... ani de închisoare în baza mandatului de executare a pedepsei nr.... / ...2008 pentru săvârșirea infracțiunii de înșelăciune. De asemenea s-a solicitat efectuarea de către DGFP ..., Activitatea de inspecție fiscală, a unui control încrucișat care să vizeze verificarea dacă dl. ... este autorizat să desfășoare activități economice, respectiv dacă a deținut în proprietate utilajele închiriate.

Urmare a acestei solicitări DGFP ... înaintează cu adresa înregistrată la DGFP SC N... M... I... SRL, sub nr.... / ...2011, Procesul verbal nr. ... / ...2011 din care rezultă că ... nu este autorizat să desfășoare activități economice, nu este înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv nu are înregistrate la AFP ... contracte de închiriere.

Totodată DGFP ... a solicitat relații de la Direcția de venituri din cadrul Primăriei ... și de la SPCRVCIV, iar din răspusurile primite rezultă faptul că acesta nu figurează și nu a figurat cu vehicule, mijloace de transport sau utilaje în baza de date a acestor instituții.

Totodată echipa de inspecție fiscală a verificat dacă utilajele utilizate în lucrări de construcții care au aparținut sau aparțin lui ... au fost înregistrate la consiliul local în raza căruia își are domiciliul.

IPJ ..., Serviciul de investigare a fraudelor cu adresa nr. ... / ...2010, comunică că această persoană nu figurează și nu a figurat în evidențele consiliului local al municipiului ... ca deținător de utilaje autopropulsate utilizate în lucrări de construcții.

Referitor la furnizorul SC C... G... SRL ..., jud. SC N... M... I... SRL, CUI ..., este declarată inactivă începând cu data de ..., figurând pe lista contribuabililor inactivi.

Sintetizând toate aceste constatări, organele de inspecție fiscală ale DGFP SC N... M... I... SRL constată că sunt puse la îndoială în totalitate realitatea operațiunilor derulate de societatea N... M... I... SRL, respectiv buna credință a administratorului.

În timpul desfășurării inspecției fiscale parțiale s-a constatat faptul că activitatea de bază a societății se desfășoară la punctul de lucru al societății din localitatea ..., nr...., ..., jud. ..., unde sunt situate mijloacele fixe și personalul angajat.

În această perioadă, societatea a efectuat achiziții de mijloace fixe (utilaje tip ..., ...) și investiții la punctul de lucru mai sus menționat.

În vederea stabilirii existenței utilajelor autopropulsate pentru construcții achiziționate, respectiv a celor închiriate de la SC M... B... SRL ..., organele de

inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului în urma căreia s-a întocmit procesul verbal nr.... / ...2011, constatându-se următoarele:

- utilajele închiriate de la SC M... B... SRL, respectiv SC N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL nu au fost identificate la punctul de lucru al societății. Organele de inspecție fiscală au luat o notă explicativă administratorului societății X SRL prin care au solicitat să se precizeze unde sunt utilajele închiriate de la SC M... B... SRL, respectiv 2 utilaje tip ..., 2 ... și 1 ..., când au fost ridicate aceste utilaje, de către cine și documentele întocmite în acest sens. În răspunsul dat la aceste întrebări înscrise în nota explicativă, dna. ... administratorul societății declară următoarele:

„utilajele au fost ridicate de către proprietar, respectiv SC N... M... I... SRL SC N... M... I... SRL, în cursul lunii august 2010 și nu avem documente privind transportul lor”

- referitor la mijloacele fixe existente în evidența contabilă constând în utilaje pentru construcții (... și ...), au fost identificate la punctul de lucru din localitatea ... 2 încărcătoare tip ... și 2 ...;

- referitor la utilajele autopropulsate pentru construcții -3 ... care nu au fost găsite faptic la punctul de lucru din localitatea ..., nr. ... a fost solicitată administratorului societății o notă explicativă acesta precizând următoarele:

„... marca ... a fost transportat în localitatea ..., municipiul ..., localitate unde SC X SRL a achiziționat un teren de la societatea ... SA ... și a deschis un punct de lucru, iar ... marca ... și ... marca ... au fost casate conform proceselor verbale de casare nr ... / ...2011 și nr. ... / ...2011. Pentru ... nu pot prezenta la data controlului documentul de transport”

În urma controalelor efectuate și a analizării realității și legalității tranzacțiilor dintre SC X SRL și SC M... B... SRL, rezultă faptul că aceste tranzacții sunt nereale.

Potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din OG. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

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

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Drept urmare organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul Fiscal, nu au luat în considerare

serviciile prestate de SC M... B... SRL, și în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, „organul de control apreciază că operațiunile efectuate nu sunt legale, conțin date și elemente nereale”, respectiv în baza prevederilor art.65 alin.(1) din OG 92/2003, care referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale prevede: *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

De asemenea organele de inspecție fiscală au menționat faptul că având în vedere aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală înregistrat la DGFP ... sub nr.... / ...2012, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2010 pentru cheltuielile în sumă de ... lei, înscrise în facturile fiscale nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010 și nr. ... / ...2010 emise de SC M... B... SRL reprezentând servicii de demolare și dezmembrare construcții, lucrări de nivelare teren, servicii care au la bază contractul încheiat între părți cu nr.... / ...2010.

Cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate de societate în contul 628, sunt nedeductibile fiscal întrucât SC X SRL nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și nici nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de lucru) prin care să se facă dovada prestării efective a acestora în baza contractelor de prestări servicii încheiate între cele două societăți.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea comercială a încălcat prevederile legale referitoare la regimul deducerilor, respectiv art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003:

„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.” cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...]”.

Având în vedere aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală înregistrat la DGFP ..., organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2010 pentru cheltuielile în sumă de ... lei, înscrise în facturile fiscale nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010 și nr. ... / ...2010 emise de SC M... B... SRL reprezentând servicii de demolare și dezmembrare construcții, lucrări de nivelare teren, servicii care au la bază contractul încheiat între părți cu nr. ... / ...2010.

În drept, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile:

-art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 și pct.48 din HG 44/2004, privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal:

„pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

-art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 care precizează:

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

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

d) în luna august 2010 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, înscrisă în facturile nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010 și factura nr. ... / ...2010 emise de SC D... C... SRL reprezentând servicii financiar contabile care au la bază contractul încheiat între părți cu nr. ... / ...2010.

Contractul de prestări servicii nr. ... / ...2010 încheiat între societatea D... C... SRL în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de client prevede în capitolul privind obiectul contractului următoarele servicii: *„întocmirea de bilanțuri contabile, coordonează, răspunde și organizează întreaga activitate în domeniul financiar contabilă și colaborează cu celelalte compartimente ale societății pentru rezolvarea problemelor ce vor apărea în activitatea societății în relațiile cu băncile, A.N.A.F. și Garda Financiară.”*

Organele de inspecție fiscale au menționat faptul că, contractul este încheiat pentru o perioadă de un an, începând cu data de ...2010, iar valoarea serviciilor efectuate sunt în sumă de ... lei/lună, fără TVA.

În urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-contractului de prestări servicii nr.... / ...2010 nu este semnat de prestator, respectiv SC D... C... SRL.

-conform fișei postului evidența financiar-contabilă a societății a fost condusă de dna. ..., angajată cu contract de muncă nr.... /.../...2010 în calitate de contabil șef. Situațiile financiar contabile aferente anului 2010 sunt întocmite și certificate de dna. ... în calitate de expert contabil.

- SC D... C... SRL a facturat în luna ... 2010 servicii în baza contractului nr. .../...2010 în sumă de ... lei, fără TVA în condițiile în care valoarea serviciilor menționată în contract este de ... lei/lună, fără TVA.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile pct. 48 din HG 44/2004, privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, care arată: „*pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Organele de inspecție fiscală au solicitat o notă explicativă administratorului societății dna. ..., privind realitatea acestor operațiuni, respectiv dacă aceste servicii au fost efectiv prestate și în ce au constatat, însă a refuzat să răspundă la nota explicativă, nota fiindu-i înmănată cu semnătură de primire în data de ...2012.

Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente privind realitatea și utilitatea acestor servicii, respectiv nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și nici nu a putut prezenta documente justificative prin care să se facă dovada prestării efective a acestora în baza contractului de prestări servicii încheiat între cele două societăți.

Având în vedere aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală înregistrat la DGFP ... sub nr. ... / ...2012, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2010 pentru cheltuielile în suma de ... lei, înscrise în facturile fiscale nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010, nr. ... / ...2010 și factura nr.... / ...2010 emise de SC D... C... SRL reprezentând servicii financiar contabile care au la bază contractul încheiat între părți cu nr.... / ...2010.

În drept, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile:

-art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 și pct.48 din HG 44/2004, privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal:

„pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

-art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, care precizează:

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

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

Organele de inspecție fiscală au menționat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate de societate în contul 628, întrucât SC X SRL nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și nici nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de lucru) prin care să se facă dovada prestării efective a acestora în baza contractelor de prestări servicii încheiate între cele două societăți.

e) Organele de inspecție fiscală au mai constatat că SC X SRL în perioada ...2011-...2013 a înregistrat în contabilitate amortizarea unor mijloace fixe care nu au fost utilizate de contribuabil în scopul obținerii de venituri, astfel:

-Instalație ... achiziționată de societate în scopul dezmembrării, tăierii și valorificării ca și fier vechi, achiziționată în ... 2012, valoare amortizare lunară - ... lei;

-Instalație ardere oxigaz, de la data achiziționării și până la data controlului, nu a funcționat, aceasta fiind incompletă, achiziționată în decembrie 2010, intrată la amortizare în ianuarie 2011, valoare amortizare lunară ... lei, cu mețiunea că va face parte din instalațiile aferente fabricii de var.

-Excavator ..., în perioada ...2012-...2013 a fost cedat spre folosință în baza unui contract de comodat societății ... D.O.O. ..., (fără a se factura chirie) valoare amortizare lunară – ... lei.

-Instalație sortare deferizare, de la data achiziționării și până la data controlului, nu a funcționat, societatea neprezentând situații de lucrări și neînregistrând în contabilitate venituri aferente funcționării acestei instalații, valoare amortizare lunară – ... lei.

f) În luna noiembrie 2010 societatea înregistrează în contul 658 - alte cheltuieli din exploatare c/v facturii nr. ... / ...2010 emisă de SC M... R...G... SRL, în sumă de ... lei reprezentând taxa de racordare, aferentă lucrărilor de investiții efectuate la fabrica de var

Contravaloarea facturii ... / ...2010 trebuia înregistrată în contul 231 - investiții în curs. Societatea diminuându-și baza impozabilă cu suma de ... lei.

g) În luna decembrie 2011 societatea înregistrează în contul 607- cheltuieli cu mărfurile suma de ... lei aferentă mărfurilor perisabile scăzute din gestiune. Societatea a încălcat prevederile art.(4) lit.c) din HG nr. 44/2004. Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la calcul impozitului pe profit pentru suma de ... lei, aferentă mărfurilor descărcate din gestiune cu încălcarea prevederilor legale.

h) Organele de inspecție fiscală au mai constatat că SC X SRL în baza Contractului de împrumut nr. ... / ...2012 și a Actului adițional nr. ... / ...2012 încheiat cu SC C... E... SA ... a împrumutat un nr. de ... certificate EUA în valoare totală de ... EURO.

SC X SRL, garantează obligațiile contractuale conform Contractului de ipotecă imobiliară din 26.06.2012 cu mijloacele fixe aparținând societății (clădiri, terenuri, fabrica de var, etc).

SC X SRL vinde cu facturile ... / ...2012 și ... / ...2012 către SC V... E... F... LTD din Ungaria certificatele EUA împrumutate de la SC C... E... SA

SC X SRL a înregistrat în contabilitate în contul 658-alte cheltuieli de exploatare în sumă de ... lei, c/v certificatelor EUA primite sub formă de împrumut de la SC C... E... SA ..., fără a deține documente fiscale, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere a acestei cheltuieli la calcul impozitului pe profit.

i) În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat în contul 628 - prestări servicii în sumă de ... lei aferentă următoarelor facturi:

-SC A... C... SRL ..., factura nr. ... / ...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând c/v prestări servicii arhivare.

-SC C... SRL ..., factura nr. ... / ...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând c/v prestări servicii închiriere utilaje.

În vederea verificării realității și legalității operațiunilor dintre cele trei societăți, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr. ... / ...2012 au solicitat DGFP ... efectuarea de controale încrucișate la SC A... C... SRL și SC C... S... SRL.

Cu adresa nr. ... / ...2013 și nr. ... / ...2013, DGFP ... transmite DGFP ... procesele verbale de controale încrucișate încheiate la SC C... SRL și SC A... C... SRL.

Din procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... la SC C... SRL rezultă următoarele:

SC C... SRL ..., cu domiciliul fiscal în loc. ..., nr. ..., camera ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., ap, ..., CUI ..., administrator ...

SC C... SRL ... deține în patrimoniu diverse utilaje și mijloace de transport, buldoexcavator, generator de curent, încărcător frontal cu cupă și lame..., autoutilitară ... mixtă cu nr. de înmatriculare ..., care fac obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC X SRL.

Referitor la proveniența utilajelor și a mijloacelor de transport puse la dispoziția SC X SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... au constatat că acestea au fost achiziționate conform Procesului verbal de licitație încheiat în data de ...2010 de la SC N...C... C... V... SRL ..., în faliment, prin lichidatorul judiciar S.C.P. I... M... A... S.P.R.L., reprezentată prin asociat coordonator ..., în calitate de lichidator judiciar.

Pe numele societății C... SRL au fost emise trei facturi, respectiv :

-Factura ... / ...2010 valoare ...+... TVA (autoutilitară ...)

-Factura ... / ...2010 valoare ...+... TVA (...)

-Factura ... / ...2010 valoare ... + ... TVA (restul bunurilor cuprinse în Procesul verbal de licitație, inclusiv generator curent-preț achiziție ... lei + încărcător frontal cu cupă-preț achiziție ... lei).

Bunurile achiziționate cu facturile ... și ... / ...2010 au fost înregistrate în contabilitate de către SC C... SRL în contul 2133 - mijloace de transport.

Bunurile achiziționate cu factura ... / ...2010 au fost înregistrate în contabilitate de către SC C... SRL în contul 371-mărfuri.

S-a mai constatat de către organele de inspecție fiscală ale DGFP ..., faptul că la data controlului ...2013 bunurile mobile care fac obiectul contractului de închiriere nr. ... / ...2012 și a Actului adițional nr. ... / ...2012, se găsesc la sediul societății C... SRL, deși conform contractului de închiriere și a actului adițional anexate, durata de închiriere este ...2012-...2013.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile care fac obiectul contractului de închiriere încheiat între SC X SRL și SC C... SRL sunt nereale întrucât există suspiciuni referitoare la:

-starea tehnică a utilajelor închiriate (având în vedere prețul de achiziție al acestora);

-prețul de achiziție al acestora de la SC N...C... C... V... SRL ..., în faliment;

-faptul că generatorul de curent și încărcătorul frontal au fost înregistrate în contul 371-mărfuri, demonstrează faptul că acestea au fost achiziționate în vederea vânzării (fier vechi).

-faptul că la data controlului ...2013, utilajele închiriate se găseau la sediul SC C... SRL și nu la SC X SRL.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru suma de ... lei, aferentă facturii nr. ... / ...2012.

Din procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... la SC A... C... SRL rezultă următoarele :

SC A... C... SRL are domiciliul fiscal în loc. ..., str. ..., nr. ..., birou nr. ..., ap. ..., CUI ..., administrator

SC X SRL încheie cu SC A... C... SRL contractul de prestări servicii nr.... / ...2012 prin care se prevede depozitarea și arhivarea arhivei SC X SRL pe perioada ...2012-...2012.

Prin actul adițional nr. ... la contractul de prestări servicii nr. ... / ...2012, se prelungește durata contractului până la data de ...2013.

Valoarea contractului este de ... EURO + TVA, respectiv ...+... lei TVA.

Din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de către dl. ...- administrator, rezultă faptul că prețul/tariful a fost negociat între părți, plata făcându-se în avans, iar durata arhivării fiind de ... ani, perioada care nu corespunde cu cea din contractul încheiat în ...2012.

Din cele constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ..., rezultă următoarele aspecte:

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile care fac obiectul contractului de prestări servicii arhivare încheiat între SC X SRL și SC A... C... SRL sunt nereale întrucât există suspiciuni referitoare la:

-Perioada arhivării, respectiv ...2012-...2012 prevăzută în contractul nr. ... / ...2012 și cea de ... de ani susținută de către administratorul SC A... C... SRL în nota explicativă.

-Valoarea tarifului prevăzut în contract și facturat societății X SRL de către SC A... C... SRL.

-Faptul că la SC A... C... SRL și SC C... SRL este același administrator, dl.

Având în vedere cele constatate în legătură cu contractul încheiat între SC X SRL și SC A... C... SRL, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru suma de ... lei, aferentă facturii nr. ... / ...2012.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile:

- art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.4 lit.f), art.21 alin.4 lit.m), art.24 alin.(1) și art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art.19-pct.12 și art.21 alin.4 lit.m)-pct.48 din H.G. nr.44/2004, privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal,

- art.7 alin.(2), art.22 alin.(1) lit.a), art.49, art.65 alin.(1), art.81 alin.(1) și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1)-(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.
- art.23 alin.(1) din Regulamentul operațiunilor de casă, aprobat prin Decretul 209 din data de 5 iulie 1976 ;
- art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pe anii 2010 - 2012, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, astfel:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar aferent anului 2010;
- ... lei - impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011;
- ... lei - impozit pe profit nedeclarat prin Declarația 101;
- ... lei - impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012,

iar pentru perioada 01.01.2012 - ...2013 organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea pierderii fiscale, astfel:

- rezultatul exercițiului (pierdere) ... lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal protocol ... lei;
- cheltuieli cu amortizările nedeductibile ... lei;
- cheltuieli cu chiria instalație nedeductibile ... lei;
- pierdere fiscală ... lei,

organele de inspecție fiscală menționând faptul că societatea va avea în vedere la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013 de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale.

De asemenea, în baza art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) (7) și art.120¹ alin.(1)-(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, societatea datorează și majorări de întârziere până la data intrării în insolvență, respectiv ...2013, în valoare de ... lei, precum și penalități de întârziere în valoare de ... lei.

II.2. Referitor la TVA;

Inspecția fiscală a avut ca obiect conform prevederilor art.94 din OG nr.92/2003, republicată verificarea modului de determinare și declarare a taxei pe valoarea adăugată în vederea soluționării rambursării soldului sumei negative a TVA înscris în Deconturile privind taxa pe valoarea adăugată.

Verificarea s-a efectuat ținând seama de prevederile titlului VI din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat diferențe față de modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2013;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013.

II.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012:

În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, înscrisă pe facturi fiscale emise de:

- SC S... N... SRL ..., factura nr. ... / ...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând c/v autoturism ...;
- SC A... C... SRL ..., factura nr. ... / ...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând c/v prestări servicii arhivare;
- SC C... SRL ..., factura nr. ... / ...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând c/v prestări servicii închiriere utilaje.

În vederea verificării realității și legalității operațiunilor dintre cele trei societăți, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr. ... / ...2012 au solicitat DGFP ... efectuarea de controale încrucișate la SC A... C... SRL și SC C... SRL.

Cu adresa nr. ... / ...2013 și nr. ... / ...2013, DGFP ... transmite DGFP ... procesele verbale de controale încrucișate încheiate la SC C... SRL și SC A... C... SRL.

Din procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... la SC C... S... SRL rezultă următoarele:

SC C... SRL ..., cu domiciliul fiscal în loc. ..., nr. ..., camera ..., bloc ..., scara ..., etaj ..., ap, ..., CUI ..., administrator ...

SC C... SRL ... deține în patrimoniu diverse utilaje și mijloace de transport, buldoexcavator, generator de curent, încărcător frontal cu cupă și lame-..., autoutilitară ... mixtă cu nr. de înmatriculare ..., care fac obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC X SRL.

Referitor la proveniența utilajelor și a mijloacelor de transport puse la dispoziția SC X SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... au constatat că acestea au fost achiziționate conform Procesului verbal de licitație încheiat în data de ...2010 de la SC N...C... C... V... SRL ..., în faliment, prin lichidatorul judiciar S.C.P. I... M... A... S.P.R.L., reprezentată prin asociat coordonator ..., în calitate de lichidator judiciar.

Pe numele societății C... SRL au fost emise trei facturi, respectiv :

- Factura ... / ...2010 valoare ...+... TVA (autoutilitară ...)
- Factura ... / ...2010 valoare ...+... TVA (...)
- Factura ... / ...2010 valoare ... + ... TVA (restul bunurilor cuprinse în Procesul verbal de licitație, inclusiv generator curent-preț achiziție ... lei + încărcător frontal cu cupă-preț achiziție ... lei).

Bunurile achiziționate cu facturile ... și ... / ...2010 au fost înregistrate în contabilitate de către SC C... SRL în contul 2133 - mijloace de transport.

Bunurile achiziționate cu factura ... / ...2010 au fost înregistrate în contabilitate de către SC C... SRL în contul 371-mărfuri.

S-a mai constatat de către organele de inspecție fiscală ale DGFP ..., faptul că la data controlului 22.01.2013 bunurile mobile care fac obiectul contractului de închiriere nr. ... / ...2012 și a Actului adițional nr. ... / ...2012, se găsesc la sediul societății C... SRL, deși conform contractului de închiriere și a actului adițional anexate, durata de închiriere este ...2012-...2013.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile care fac obiectul contractului de închiriere încheiat între SC X SRL și SC C... SRL sunt nereale întrucât există suspiciuni referitoare la:

- starea tehnică a utilajelor închiriate (având în vedere prețul de achiziție al acestora);
- prețul de achiziție al acestora de la SC N...C... C... V... SRL ..., în faliment;
- faptul că generatorul de curent și încărcătorul frontal au fost înregistrate în contul 371-mărfuri, demonstrează faptul că acestea au fost achiziționate în vederea vânzării (fier vechi).
- faptul că la data controlului 22.01.2013, utilajele închiriate se găseau la sediul SC C... SRL și nu la SC X SRL.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei din factura nr. ... / ...2012.

Din procesul verbal încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... la SC A... C... SRL rezultă următoarele :

SC A... C... SRL are domiciliul fiscal în loc. ..., str. ..., nr. ..., birou nr. ..., ap. ..., CUI ..., administrator ...

SC X SRL încheie cu SC A... C... SRL contractul de prestări servicii nr.... / ...2012 prin care se prevede depositarea și arhivarea arhivei SC X SRL pe perioada ...2012-...2012.

Prin actul adițional nr.1 la contractul de prestări servicii nr. ... / ...2012, se prelungeste durata contractului până la data de ...2013.

Valoarea contractului este de ... EURO + TVA, respectiv ...+... lei TVA.

Din nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de către dl. ...-administrator, rezultă faptul că prețul/tariful a fost negociat între părți, plata

făcându-se în avans, iar durata arhivării fiind de ... ani, perioada care nu corespunde cu cea din contractul încheiat în ...2012.

Din cele constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ..., rezultă următoarele aspecte:

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile care fac obiectul contractului de prestări servicii arhivare încheiat între SC X SRL și SC A... C... SRL sunt nereale întrucât există suspiciuni referitoare la:

-Perioada arhivării, respectiv ...2012-...2012 prevăzută în contractul nr. ... / ...2012 și cea de ... de ani susținută de către administratorul SC A... C... SRL în nota explicativă.

-Valoarea tarifului prevăzut în contract și facturat societății X SRL de către SC A... C... SRL.

-Faptul că la SC A... C... SRL și SC C... SRL este același administrator, dl.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr. 571/2003 republicată, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, respectiv:

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

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

a) operațiuni taxabile”,

nu au dat drept de deducere la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei din factura nr.... / ...2012 emisă de SC A... C... SRL și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei din factura nr.... / ...2012 emisă de SC C... SRL.

Referitor la factura nr.... / ...2012, în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei emisă de SC S... N... SRL, SC X SRL achiziționează un autoturism ..., organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL deduce o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, încalcând prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003, republicată, în ceea ce privește limitările speciale ale dreptului de proprietate.

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă autoturismului marca ... achiziționat cu factura nr. ... / ...2012.

S-a mai constatat că societatea a dedus TVA, în proporție de 100%, aferentă ratei de capital pentru un autoturism marca ..., conform facturilor emise de SC P... L... SRL:

Factura ... / ...2012 valoare totală ... lei din care TVA ... lei

Factura ... / ...2012 valoare totală ... lei din care TVA ... lei

Factura ... / ...2012 valoare totală ... lei din care TVA ... lei

Total ... lei din care TVA ... lei

Societatea a încălcat prevederile art.145¹ din Legea nr. 571/2003 republicată, referitor la limitările speciale ale dreptului de proprietate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA pentru suma de ... lei (... lei:2), aferentă unei baze impozabile de ... lei.

II.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012:

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat diferențe față de modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

Societatea a dedus TVA în proporție de 100%, aferentă ratei de capital pentru un autoturism marca ..., conform următoarei facturi emise de SC P... L... SRL, cu nr. ... / ...2012, în valoare totală ... lei din care TVA ... lei.

Societatea a încălcat prevederile art.145¹ din Legea nr. 571/2003 republicată, referitor la limitările speciale ale dreptului de proprietate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA pentru suma de ... lei (... lei:2).

II.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2013:

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat diferențe față de modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată.

Societatea a dedus TVA în proporție de 100%, aferentă ratei de capital pentru un autoturism marca ..., conform următoarelor facturi emise de SC P... L... SRL:

Factura ... / ...2012 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei

Factura ... / ...2012 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei

Factura ... / ...2013 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei

Factura ... / ...2013 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei

Factura ... / ...2013 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei

Total ... lei din care TVA ... lei

Societatea a încălcat prevederile art.145¹ din Legea nr. 571/2003 republicată, referitor la limitările speciale ale dreptului de proprietate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA pentru suma de ... lei (... lei:2), aferentă unei baze de impozitare de ... lei.

De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL prin decontul de TVA nr. ... / ...2013 a înscris la rândul 38 – “Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare” suma de ... lei, această sumă incluzând și sumele solicitate la rambursare prin deconturile de TVA precedente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada ...2012 – ...2013, situația TVA înregistrată și declarată de societate este următoarea:

Sold la 01.11.2012 0 lei

TVA dedusă: ... lei

TVA colectată: ... lei

TVA de rambursat ... lei

TVA respins la rambursare ... lei

TVA propusă la rambursare ... lei

TVA solicitată la rambursare ... lei

TVA de rambursat ... lei

TVA solicitat eronat la rambursare ... lei

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a solicitat eronat la rambursare suma de ... lei, încălcând prevederile art.147³ alin.(1) (3) și art.156² alin.(1) (2) din Legea nr. 571/2003, republicată, privind Codul fiscal.

II.2.4. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pe perioada 01.04.2013 – 30.04.2013:

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în proporție de 100%, aferentă ratei de capital pentru un autoturism marca ..., conform facturii nr. ... / ...2013 emise de SC P... L... SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

Societatea a încălcat prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 republicată, referitor la limitările speciale ale dreptului de proprietate, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA pentru suma de ... lei (... lei :2).

II.2.5. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL a solicitat prin decontul de TVA nr. ... / ...2013 rambursarea sumei negative a TVA în valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au identificat diferențe față de TVA solicitată de societate la rambursare.

Societatea a înscris în decontul de TVA la rândul 38 – “Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare” suma de ... lei, această sumă incluzând și sumele solicitate la rambursare prin deconturile de TVA precedente.

În consecință, pentru perioada ...2013 – ...2013, situația TVA înregistrată și declarată de societate este următoarea:

Sold la 01.05.2013	0 lei
TVA dedusă:	-... lei
TVA colectată:	... lei
TVA de plată:	... lei
TVA solicitată la rambursare:	... lei
TVA solicitat eronat la rambursare:	<u>... lei</u>

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a solicitat eronat la rambursare suma de ... lei, încălcând prevederile art.147³ alin.(1) (3), art.156² alin.(1) (2) art.158 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, republicată, privind Codul fiscal.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., nr....., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., cu sediul procesual ales la ..., str. ..., nr....., ap....., jud....., reprezentată de administrator judiciar SCP ..., prin cabinet de avocat

SC X SRL, prin cabinet de avocat ..., a formulat contestația împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- Procesului verbal nr. ... / ...2013 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, urmare a controlului inopinat, care a stat la baza plângerii penale ... / ...2014 formulată împotriva SC X SRL din

III.1. Referitor la contestația împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada
...2012 – ...2012,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestățiilor, se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP ..., prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației, face mențiunea că întrucât faptele consemnate cu ocazia inspecției fiscale port întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, organele de control au întocmit proces verbal și sesizare penală care au fost transmise organelor de urmărire penală, în conformitate cu prevederile art. 108 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, procesul-verbal nr. ... / ...2013 de control inopinat a stat la baza plângerii penale ... / ...2014 formulată împotriva SC X SRL din ..., urmând a fi valorificat prin finalizarea cercetării penale.

Prin procesul verbal nr. ... / ...2013 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, urmare a controlului inopinat, organele de inspecție fiscale au consemnat fapte referitoare la impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

În drept, art. 213 alin.(5) și art.214 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 213 Soluționarea contestației

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.

ART. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar

avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.

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

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, având în vedere că prin Decizia de impunere nr. ... / ...2013 a fost stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, cu accesoriile aferente în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), iar obiectul plângerii penale îl constituie doar un impozit pe profit în sumă de ... lei, organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul debitelor și accesoriilor aferente acestor debite (fiind vorba de influențele sumelor și a perioadelor asupra modului de calcul pentru impozit pe profit și accesorii) întrucât organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale de către organele de cercetare penală.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, având în vedere că prin Decizia de impunere nr. ... / ...2013 a fost constatată o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013,

iar obiectul plângerii penale îl constituie doar o taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei (... lei + ... lei), organul de soluționare a contestației poate defalca cuantumul debitelor.

Astfel, suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012, este formată din:

... lei - TVA stabilită suplimentar;

... lei - TVA stabilită suplimentar;

... lei - TVA stabilită suplimentar;

... lei - TVA stabilită suplimentar.

În consecință, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale de către organele de cercetare penală, pentru TVA-ul stabilit suplimentar pe perioada ...2012 –

...2012, în suma de ... lei, întrucât doar această perioadă este influențată de obiectul plângerii penale pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei (... lei +... lei).

Astfel, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infrațional al faptei, ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infraționale.

Ori în momentul în care instanța se va pronunța asupra caracterului infrațional al faptei și va stabili persoana vinovată, acest lucru va atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate, în virtutea faptei infraționale, de către persoanele vinovate.

Astfel, soluționarea cauzei privind contestația împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada
...2012 – ...2012,

depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecări.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, motiv pentru care va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada
...2012 – ...2012,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție

Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petiționara nu prezintă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, în perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în proporție de 100%, aferentă unor rate de capital pentru un autoturism marca ..., conform următoarelor facturi emise de SC P... L... SRL:

-nr.... / ...2012, valoare totală ... lei din care TVA ... lei lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA în sumă de ... lei (... lei:2);

-nr.... / ...2012 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei;

-nr.... / ...2012 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei;

-nr.... / ...2013 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei;

-nr.... / ...2013 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei;

-nr.... / ...2013 valoare totală ... lei, din care TVA ... lei,

în valoare totală ... lei din care TVA ... lei lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA în sumă de ... lei (... lei:2);

-nr.... / ...2013 valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA în suma de ... lei (...:2).

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru deducere la TVA în suma de ... lei (...+...+...), așa cum prevede art. 145¹ din Legea nr. 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Totodată, s-a constatat că societatea X SRL, prin decontul de TVA nr. ... / ...2013 a înscris la rândul 38 – “Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare” suma de ... lei, această sumă incluzând și sumele solicitate la rambursare prin deconturile de TVA precedente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada ...2012 – ...2013, situația TVA înregistrată și declarată de societate este următoarea:

Sold la 01.11.2012:	0 lei
TVA dedusă:	... lei
TVA colectată:	... lei
TVA de rambursat:	... lei
TVA respins la rambursare:	... lei
TVA propusă la rambursare:	... lei
TVA solicitată la rambursare:	... lei
TVA de rambursat:	... lei
TVA solicitat eronat la rambursare:	... lei

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a solicitat eronat la rambursare suma de ... lei .

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL a solicitat prin decontul de TVA nr. ... / ...2013 rambursarea sumei negative a TVA în valoare de ... lei.

Societatea a înscris în decontul de TVA la rândul 38 – “Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare” suma de ... lei, această sumă incluzând și sumele solicitate la rambursare prin deconturile de TVA precedente.

În consecință, pentru perioada ...2013 – ...2013, situația TVA înregistrată și declarată de societate este următoarea:

Sold la ...2013	0 lei
TVA dedusă:	-... lei
TVA colectată:	... lei
TVA de plată:	... lei
TVA solicitată la rambursare:	... lei
TVA solicitat eronat la rambursare:	<u>... lei</u>

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a solicitat eronat la rambursare suma de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că petenta a încălcat prevederile art.147³ alin.(1) (3), art.156² alin.(1) (2) art.158 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„ART. 147³ Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

“ART. 156² Decontul de taxă

(1) *Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

“ART. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) *Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² - 156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”*

Prin contestație, deși solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, petenta nu prezintă documente și argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în cuantumul calculat de organele de inspecție fiscală, prin contestație petenta nu a adus nicio justificare pentru sumele stabilite suplimentar referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere, precum și la faptul că organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru TVA aferentă unor erori cuprinse în deconturile de TVA. Societatea nu precizează nimic în contestație despre aceste spețe.

Prin contestație, SC X SRL invoca numai argumente referitoare la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012,

capăt de cerere care face obiectul unei plângerii penale și a cărei soluționare a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

Se reține că societatea contestatoare nu face referire și la celelalte aspecte care au dus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, fără a specifica

suma contestată, fără să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, nu a adus argumente suplimentare în susținerea cauzei și nu a depus documente suplimentare în susținerea sa, cele susținute în contestație nefiind de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal pentru acest capăt de cerere.

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, se reține că întrucât contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoarea a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula

contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Se reține că, prin contestație, SC X SRL deși solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, nu prezintă documente și argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:...

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

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

III.3. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Procesului verbal nr. ... / ...2013 urmare a unui control inopinat încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr. ... / ...2013 nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din Codul de procedură fiscală.

În fapt, din cuprinsul contestației rezultă că petenta contestă, pe lângă actul administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Procesul verbal nr. ... / ...2013 încheiat urmare a unui control inopinat efectuat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

Procesul verbal nr. ... / ...2013 încheiat urmare a unui control inopinat efectuat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, a stat la baza formulării plângerii penale ... / ...2014 formulată împotriva SC X SRL din

În drept, la art. 85 – 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

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

a) *prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

b) *prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(2) *Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.”*

“ART. 86

Decizia de impunere

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

(2) *Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.*

(4) *Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.*

(5) *În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.*

(6) *Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.*

„ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată

bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

*d) *** Abrogată*

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea conform art.97 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ART. 97 Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

Aceste prevederi trebuie coroborate cu art.108 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 108 Sesizarea organelor de urmărire penală

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

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

Mai mult, trebuie avute în vedere și Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal", din anexa nr. 5.a și 5.b la O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ANEXA 5.a

**1) Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații faptice existente la un moment dat (art. 55). Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală.*

ANEXA 5.b - Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal"

1. Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.”

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală în urma controlului inopinat nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului.

Dimpotrivă, procesul-verbal de control inopinat are caracterul de act premergător, constatările sale urmând a fi valorificate, astfel:

- fie prin raportul de inspecție fiscală, iar în baza raportului urmând să se emită decizia de impunere;
- fie pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, procesul-verbal de control inopinat urmând să stea la baza plângerii penale înaintate organelor de cercetare penală.

Față de toate cele arătate mai sus, posibilitatea de contestare și de soluționare, conferită de art. 205, art.213 alin.(1) (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se

consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

ART. 213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Totodată pct.5.1, 5.3, 9.3 din O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“ 5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației

9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

Titlul de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare.

În temeiul prevederilor legale mai sus invocate se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un act administrativ fiscal.

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală în urma controlului inopinat nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului. Dimpotrivă, în speță, procesul-verbal de control inopinat a fost încheiat, pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

În speță, procesul-verbal nr. ... / ...2013 de control inopinat a stat la baza plângerii penale ... / ...2014 formulată împotriva SC X SRL din ..., urmând a fi valorificat prin finalizarea cercetării penale.

Prin urmare, procesul-verbal nr. ... / ...2013 de control inopinat care a stat la baza plângerii penale ... / ...2014 nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din Codul de procedură fiscală, contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL din ..., prin cabinet de avocat ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada

...2012 – ...2012,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

2. Respingerea, ca nemotivată și nesuținută cu documente, a contestației formulată de SC X SRL din ..., prin cabinet de avocat ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, nu prezintă documente și argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2012;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2012 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013;

... lei – TVA stabilită suplimentar pe perioada ...2013 – ...2013.

3. Respingerea contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva procesul-verbal nr. ... / ...2013 de control inopinat, întrucât acesta nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ..., prin cabinet de avocat ...;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...