

DECIZIA nr. 50/29.01.2016
privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**
înregistrată la DGRFPB sub nr. x/07.09.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/04.09.2015, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/07.09.2015, completata cu adresele nr. x/29.09.2015 si nr.x/19.10.2015, înregistrate la DGRFPB sub nr.79333/30.09.2015 si sub nr.x/19.10.2015, cu adresa înregistrata la DGRFPB sub nr.x/MR/16.12.2015 si cu adresa nr.x/25.01.2016, înregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/25.01.2016, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, prin SCA „V A”, cu sediul in Bucuresti, str. M nr., sector 4 si cu sediul procesual ales in Bucuresti, str. I nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 4 Finantelor Publice sub nr. x/21.08.2015, completata cu adresa înregistrată la Administratia sector 4 Finantelor Publice sub nr. x/13.10.2015 si la DGRFPB sub nr. x/19.10.2015 si cu adresele înregistrate la DGRFPB sub nr. x/01.11.2015 si sub nr. x/09.12.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015, comunicata sub semnatura in data de 30.07.2015, prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de **y lei**, reprezentand:

- impozit pe profit in suma de y lei
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.352 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestația formulată, SC X SRL solicita admiterea contestatiei si desfiintarea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere pentru impozit pe profit in suma de y lei, TVA in suma de y lei si accesorii aferente.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Considerente cu privire la TVA

A. Referitor la TVA in suma de y lei aferenta unor cheltuieli care au la baza documente emise de contribuabili inactivi al caror certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat:

Conform art.145, art.150, art.151² din Codul fiscal, OMFP nr.3512/2008 jurisprudentei CEJ (cauza C-324/11) este indreptatita la deducerea TVA aferenta relatiilor comerciale cu CT SRL, C SRL, DIE SRL pentru care i-a fost comunicata o factura fiscala ce contine informatiile prevazute de art.155 alin. din Codul fiscal nefiind incidente dispozitiile art.11 alin.1² din Codul fiscal.

In plus, organul fiscal a efectuat in mod eronat calculul TVA in privinta furnizorului CT SRL fiind inserata baza de impozitare cu titlu de TVA.

B. Referitor la TVA in suma de y lei aferenta unor cheltuieli pentru care organul fiscal sustine ca nu s-a putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor efectuate cu furnizori, dintre care unii nu au depus declaratia 394, altii nu erau platitori de TVA, iar altii nu au declarat livrari catre X, conform situatiei prezentate se constata incalcarea principiului certitudinii fiscale si predictibilitatii masurilor datorita existentei erorilor de calcul si de redactare a sumelor in raportul de inspectie fiscala fata de cele din facturi.

In conformitate cu art.145 din Codul fiscal, Decizia ICCJ nr.5/15.01.2007, jurisprudenta CJUE in cauzele C-642/2013, C-80/11 si C-142/11, dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat pentru neinregistrarea si nedeclararea veniturilor de catre furnizori, pentru motivul ca facturile nu au fost insotite de documente din care sa rezulte ca achizitiile au fost efectuate in scopul realizarii operatiunilor taxabile si pentru ca furnizorii nu erau platitori de TVA, destinatarul facturilor nefiind obligat sa efectueze verificari legate de contractantul sau, lucru care nu ii incumba.

C. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de y lei ca urmare a depasirii cotei de protocol nu s-a precizat modalitatea de calcul a sumelor stabilite in sarcina sa potrivit art.47 coroborat cu art.87 din Codul de procedura fiscala.

2. Considerente cu privire la impozitul pe profit

In raport de cele precizate la analiza deductibilitatii TVA, in privinta furnizorilor C T SRL, C SRL, D I E SRL, L L SRL nu sunt incidente dispozitiile art.11 alin.1² din Codul fiscal, fiind in contradictie cu jurisprudenta CEJ (cauza C-324/11).

Potrivit Normelor metodologice aprobate prin OMEF nr.3512/2008 facturile au calitatea de document justificativ, iar bunurile si serviciile evidentiuate in facturi au fost livrate si prestate in scopul desfasurarii activitatii fiind respectate

prevederile art.21 alin.4 lit.f si m din Codul fiscal si normele de aplicare aprobate prin HG nr.44/2004.

3. Cu privire la dobanzile/majorarile de intarziere aferente sumelor stabilite de organul fiscal, asa cum reiese din argumentele expuse la pct.II, in conditiile in care obligatia principala nu este datorata, considera ca nu i se pot imputa nici accesoriile aferente, potrivit principiului general de drept „accesorium sequitur principale”.

In plus, contestatara considera ca modalitatea de calcul si cuantumul accesoriilor sunt eronate, fiind calculate si aplicate global la intreaga suma datorata, fiind aferente unor facturi fiscale ce nu erau emise la data calcularii accesoriilor.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei, cu consecinta desfiintarii raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere pentru impozitul pe profit, TVA, precum si pentru dobanzile/majorarile de intarziere aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015 s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in suma de y lei, reprezentand:

- impozit pe profit in suma de y lei
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- accesorii aferente TVA in suma de y lei

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca principal obiect de activitate “Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale ” – cod CAEN 4120.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013 si al TVA pentru perioada 01.12.2009-31.12.2014.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015 s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de y lei, din care:

- impozit pe profit in suma de y lei
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y lei

- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- accesorii aferente TVA in suma de y lei

3.1. Referitor la impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată si accesoriile aferente in suma totala de y lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finantelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite prin decizia de impunere contestata, in conditiile in care prin adresa nr. x/25.01.2016, inregistrata la Parchetul de pe langa Judecătoria sector 4 sub nr. x/28.01.2016, Administratia sector 4 a Finantelor Publice sesizat organele de cercetare penala in vederea efectuării cercetarilor necesare pentru a stabili daca exista indicii cu privire la existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala generala la SC X SRL, din punct de vedere al impozitului pe profit pentru perioada 01.09.2009-31.12.2013 si al TVA pentru perioada 01.12.2009-31.12.2014.

In ceea ce priveste impozitul pe profit si TVA, urmare verificarii realitatii si legalitatii tranzactiilor comerciale derulate de societate in perioada verificata, inspectia fiscala a constatat urmatoarele:

Societatea a inregistrat achizitii de bunuri si servicii care au la baza documente emise de contribuabili inactivi, precum si achizitii pentru care nu s-a putut stabili realitatea si legalitatea operatiunilor nefiind respectate prevederile art.11, art.21, art.145, art.146 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.56 si art.65 din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

1. Achizitii efectuate de la furnizorii declarati inactivi SC C T SRL, SC C SRL, SC D I E SRL, SC L L SRL, al caror certificat de inregistrare a fost suspendat.

2. Pentru achizitiile efectuate de la SC F SRL, SC M SRL, SC A T C SRL, SC A C SRL, SC C L SRL, SC R SRL, SC D SRL, SC C M SRL, SC C&Co P C I SRL, SC A I SRL, SC T C SRL, SC T SRL, SC A D SRL, SC E E C SRL, SC E P SRL, SC ACC A T SRL, SC T T SRL, SC L&L P C SRL, SC M L SRL:

- urmare verificarilor efectuate in baza de date a organului fiscal au rezultat neconcordante in declaratiile informative „394” privind declararea livrarilor depuse de furnizori;

- unii dintre furnizori nu au declarat livrarile catre X SRL, iar altii nu erau inregistrati ca platitori de TVA;

- urmare solicitarilor de informatii de la furnizorii societatii contestatare, 9 societati au declarat ca nu au avut niciodata tranzactii cu x SRL, iar alte societati erau radiate sau in procedura insolventei.

Avand in vedere aspectele constatate de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunile derulate de SC X SRL in perioada 01.01.2009-31.12.2014 nu reflecta realitatea, intrucat facturile inregistrate de societate nu pot constitui documente justificative legale care sa dovedeasca realitatea achizitiilor, astfel incat cheltuielile inregistrate cu aceste achizitii si TVA nu sunt deductibile fiscal, nefiind respectate prevederile art.11, art.21, art.145, art.146 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.56 si art.65 din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata a fost intocmit procesul verbal de sechestru asigurator pentru bunuri mobile nr. x/22.07.2015.

In consecinta, prin raportul de inspectie fiscala F-S4x6/15.07.2015, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere F-S4 x/15.07.2015, contestata, s-au stabilit diferente de obligatii fiscale reprezentand: impozit pe profit in suma de y lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de y lei, precum si TVA stabilita suplimentar in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Cu adresa nr. x/25.01.2016, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul municipiului Bucuresti, cu privire la realitatea si legalitatea operatiunilor economice derulate de SC X SRL in perioada verificata, deficientele constatate fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala, solicitandu-se intreprinderea masurilor ce se impun pentru a stabili daca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute de art.9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile și completările ulterioare.

Componenta TVA in suma de y lei se prezinta pe furnizori, astfel:

- SC MSRL - y lei
- SC A T C SRL - y lei
- SC A CI SRL - y lei
- SC C L SRL - y lei
- SC F SRL - y lei
- SC R SRL - y lei
- SC D SRL - y lei
- SC C M SRL – y lei
- SC C& Co SRL - y lei
- SC A I SRL - y lei
- SC T C SRL - y lei
- SC C T SRL - y lei
- SC T SRL - y lei
- SC A D SRL - y lei

- SC E C SRL - y lei
- SC E P SRL - y lei
- SC ACC A T SRL - y lei
- SC T T SRL - y lei
- SC L&L P C SRL - y lei
- SC C SRL - y lei
- SC M L SRL - y lei
- SC D I E SRL - y lei
- Total y lei

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) si lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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 judecăți.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x/15.07.2015 încheiat la SC X SRL, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-S4 x/15.07.2015, contestata, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de societate există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor întreprinse, organele de inspecție fiscală au constatat nelegalitatea și nerealitatea tranzacțiilor derulate de SC X SRL prin nejustificarea realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii, acestea considerând că modul de derulare a operațiunilor între societate și alți agenți economici a condus la deducerea ilegală a TVA și la diminuarea cheltuielilor poate întruni elementele infracțiunii de evaziune fiscală.

Ca urmare, în condițiile în care speta privește determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit și TVA, care trebuie să aibă la baza tranzacții reale și să fie justificate cu documente, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale

care se vor pronunța asupra caracterului infraccional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în locul civilului", precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, nefiind însoțite de documente justificative.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul Administrația sector 4 a Finantelor Publice - Activitatea de Inspectie Fiscala a înaintat Parchetului de pe langa Tribunalul municipiului Bucuresti constatările efectuate consemnate în raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2014 pentru a se face aplicațiunea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații anologice sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulate de SC X SRL pentru suma totală de y lei, reprezentând: impozit pe profit în suma de y lei și accesorii aferente în suma de y lei (y lei-majorari de intarziere/dobanzi și y lei-penalitati de intarziere), precum și TVA stabilită suplimentar în suma de y lei și accesorii aferente TVA în suma de y lei (y lei-majorari de intarziere/dobanzi și y lei-penalitati de intarziere), procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

De asemenea, pct. 10.1-10.3 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie însoțita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine imputernicitului contestatorului, altul decat cel care a formulat contestatia, acaesata trebuie sa faca dovada calitatii de imputernicit, conform pct.2.2-2.4.

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii apartine contestatorului, organele de solutionare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresa, comunicarea faptului ca motivul de încetare a suspendării solutionării contestației a ramas definitiv/definitiv si irevocabil.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de solutionare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmarire si cercetare penala punctul de vedere privind solutionarea contestației în raport cu solutia organelor penale/hotararea instantei de judecata .”

3.2. Referitor la TVA in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in suma totala de y lei, in conditiile in care prin referatul cauzei organele de inspectie fiscala mentioneaza inscrierea eronata a unor facturi in anexa la actul de control si propune diminuarea TVA stabilita suplimentar

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015 s-a stabilit in mod eronat o diferenta de TVA neadmisa la deducere, aspect sesizat in parte si de contestatara.

Prin referatul cauzei, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr.x/25.01.2016, organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

- facturile nr. x/15.12.2010, nr.x/20.12.2010, nr.x/21.12.2010, nr.x/23.12.2010, nr.x/31.12.2010 si nr.x/01.09.2011 emise de SC F SRL; nr. x/21.02.2011 si nr. x/21.02.2011 emise de SC T SRL; nr.x/13.12.2010 emisa de SC C&Co P SRL; nr.x/22.12.2010 si nr.x/28.12.2010 emise de SC T C SRL au fost inscrise in mod eronat de doua ori in anexa 2 la raportul de inspectie fiscala;

- factura nr.x1/22.08.2011 emisa de SC F SRL a fost inscrisa in mod eronat la valoarea totala de y in loc de y lei, rezultand TVA stabilita eronat in suma totala de y lei.

In ceea ce priveste motivele invocate la pct.23 lin.2, pag. 8 din contestatie vizand includerea unor facturi neprezentate organelor de inspectie fiscala se precizeaza ca toate aceste facturi fac obiectul sesizarii penale.

Astfel a rezultat o diferenta de TVA stabilita eronat in plus in suma de y lei, pentru care organele de inspectie fiscala propun diminuarea TVA stabilita suplimentar.

In drept, potrivit art.48 si art.94 din din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

„**Art.48** - (1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.

(2) Prevederile alin. (1) nu se aplică actelor administrative fiscale pentru care s-au exercitat căile de atac prevăzute de lege, iar soluția este definitivă.

(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

„**Art.94** - (1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

(...);

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

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

Prin urmare, in cadrul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au obligatia stabilirii corecte a bazei de impunere, precum si a obligațiilor fiscale principale si a accesoriilor aferente acestora.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, precum si precizarile aduse de organele de inspectie fiscala prin referatul cauzei si prin adresa nr. x/25.01.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/25.01.2016, in temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală ”(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” urmeaza a se admite contestatia pentru TVA in suma de y lei.

3.3. Referitor la TVA colectata in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in suma de y lei, in conditiile in care a fost depasit plafonul admis de dispozitiile legale pentru cheltuielile de protocol

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2014 ce a stat la baza deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de TVA colectata in suma de y lei aferenta depasirii plafonului legal pentru cheltueilile de protocol.

Stabilirea diferentei de TVA a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor de protocol in suma de y lei pentru anul 2009 si in suma de y lei pentru anul 2010.

In drept, potrivit art.128 alin.8 din Legea nr.571/2004 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

“**Art. 128** - (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...);

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Normele metodologice:

„6. (11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal.”

Avand in vedere ca potrivit dispozitiilor legale privind impozitul pe profit sunt admise la deducere cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, precum si in anumite limite pentru care este permisa deducerea acestora rezulta ca pentru depasirea limitei admise a cheltuielilor se datoreaza TVA.

Referitor la TVA colectata suplimentar ca urmare a depasirii cotei de protocol, prin contestatia formulata societatea aduce ca singura motivatie neprecizarea modalitatii de calcul a sumei de y lei.

Prin adresa nr. x/25.01.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/25.01.2016, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice prezinta modul de calcul a TVA in suma de y lei, respectiv:

- anul 2009: baza de calcul y leix19% = y lei

- anul 2010: baza de calcul y leix19% = y lei

Total y lei

Prin urmare, contestatia societatii cu privire la TVA in suma de y lei aferenta depasirii cheltuielilor de protocol este neintemeiata.

3.4. Referitor la TVA in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra TVA in suma de y lei, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia cu privire la diferenta stabilita de inspectia fiscala

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP au stabilit TVA neacceptata la deducere in suma de y lei, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative in conformitate cu art.146 din Codul fiscal.

Referitor la TVA in suma de y lei, prin contestatia formulata societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In drept, potrivit prevederilor art. 205 si art. 206 din Codul de procedura fiscala, republicat:

Codul de procedura fiscala:

“Art.205 - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...).”

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei;**
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

*"Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscala nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala:

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

Intrucat SC X SRL nu a prezentat motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma de y lei, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept si a dovezilor, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art.206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: *“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**”, iar potrivit art.213 alin.(4) - **“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”***

In consecinta, urmeaza a se respinge ca nemotivata si nesustinuta cu dovezi contestatia formulata de SC X SRL cu privire la TVA in suma de y lei

stabilita prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015.

3.5. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma totala de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA in suma totala de y lei, in conditiile in care acestea au fost calculate atat pentru diferentele de TVA stabilite in cadrul inspectiei fiscale cat si asupra sumelor declarate de societate existente in evidenta pe platitor, fara sa rezulte cu claritate modul de calcul al accesoriilor aferente fiecărei diferente de TVA

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/15.07.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente TVA in suma totala de y lei, astfel:

- y lei aferenta TVA in suma de y lei pentru care au fost sesizate organele de cercetare penala, asa cum s-a retinut la pct.3.1. din decizie;
- y lei aferenta atat diferentei de TVA stabilita in cadrul inspectiei fiscale, cat si asupra TVA constituita de societate aflata in evidenta pe platitor.

Prin adresa nr. x/25.01.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/25.01.2016, transmisa urmare solicitarii Serviciului solutionare contestatii, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS4FP precizeaza urmatoarele: „(...) in anexa 5 s-au recalculat accesoriile numai la diferentele stabilite de organele de inspectie fiscala, rezultand accesorii in suma de y lei fata de y lei care a fost calculata eronat si asupra taxei pe valoarea adaugata declarata de societate si inregistrata in fisa pe platitor.

Avand in vedere argumentele de mai sus, propunem admiterea contestatiei pentru suma totala de y lei, reprezentand accesorii TVA calculate eronat.”

In drept, potrivit art.94, art.105 si art.109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„**Art. 94** - (1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

(...);

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

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

"**Art. 105.** - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

"**Art. 109** - (1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere factic și legal.

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

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

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

Prin urmare, in cadrul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au obligatia stabilirii corecte a bazei de impunere si a diferențelor de obligații fiscale de plată si accesorii aferente acestora.

In ceea ce priveste stabilirea accesoriiilor, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

"**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...)."

"**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."

Astfel, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in cazul diferentelor

suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

In speta, prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea accesoriilor aferente TVA, atat pentru diferenta stabilita in cadrul inspectiei fiscale, cat si asupra TVA constituita de societate existenta in fisa pe platitor.

Referitor la suma de y lei reprezentand accesorii aferente TVA, asa cum s-a retinut anterior, aceasta este aferenta atat diferentei de TVA stabilita in cadrul inspectiei fiscale, cat si asupra TVA constituita de societate aflata in evidenta pe platitor.

Din adresa transmisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS4FP, inregistrata la DGRFPB sub nr.MBR-REG x/25.01.2016 privind completarea dosarului contestatiei, urmare neconcordantelor constatate intre sumele stabilite in cadrul inspectiei fiscale, in ceea ce priveste TVA si accesoriile aferente, rezulta urmatoarele:

- pentru TVA in suma de y lei, accesoriile recalulate sunt in suma de y lei;
- pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y lei accesoriile recalulate sunt in suma de y lei;
- pentru TVA stabilita suplimentar in suma de y lei nu rezulta cuantumul accesoriilor stabilite;
- pentru accesoriile in suma de y lei propuse pentru admitere nu a fost prezentat modul de calcul.

Avand in vedere ca din situatia prezentata nu rezulta cu claritate modul de calcul al accesoriilor aferente fiecarei diferente de TVA stabilite in cadrul inspectiei fiscale si nici cel al accesoriilor pentru care se propune admiterea, Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra cuantumului accesoriilor stabilite in suma de y lei.

Prin urmare, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se va desfiinta Decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015, cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de y lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la determinarea clara a acestora.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5-11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, art.48, art.94, art.105, art.109, art.119, art.120, art. 120¹, art.205, art.206, art.213, art. 214, art.216 și art.217 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 din Normele metodologice, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct.2.5, pct.10.1-10.3, pct.11.5-11.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Suspenda, în parte, soluționarea contestației pentru suma totală de y lei, reprezentând: impozit pe profit în suma de y lei și pentru accesoriile aferente în suma de y lei și pentru TVA stabilită suplimentar în suma de y lei și pentru accesoriile aferente TVA în suma de y lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

2. Admite, în parte, contestația formulată pentru TVA în suma de y lei și anulează, în parte, Decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice.

3. Respinge, în parte, contestația formulată pentru TVA în suma de y lei stabilită prin Decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice.

4. Respinge, în parte, ca nemotivată și nesustenută contestația pentru TVA în suma de y lei stabilită prin Decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015 de către organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor Publice.

5. Desființează, în parte, Decizia de impunere nr. F-S4 x/15.07.2015 de către organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor

Publice pentru accesoriile aferente TVA in suma de y lei urmând ca Activitatea de Inspectie Fiscala să procedeze la reanalizarea acestora ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

