

DECIZIA NR. 899/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 9173/22.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X, prin adresa nr. 1012/21.03.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 9173/22.03.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2012, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Mihail Kogălniceanu, nr. 15, biroul 6, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. Brașov sub nr. 1012/22.02.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017 și **are ca obiect suma totală de T lei, din care X lei impozit pe profit și Y lei TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, respectiv data de **09.01.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **22.02.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator special V Ciprian-Roman și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin administrator special.

I. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 9173/22.03.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-X/20.12.2017, emisă de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017, aducând în susținere următoarele argumente:

A) Aspecte de procedură

În contestația formulată petenta consideră că actul administrativ fiscal este nul deoarece organul de control nu ar fi respectat dispozițiile art. 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. În fapt, societatea precizează că organele de control i-au remis proiectul de raport în data de 12.12.2017 dar contestă primirea adresei nr. 5470/08.12.2017 prin care inspectorii fiscali susțin că a fost convocată pentru susținerea discuției finale.

Totodată, societatea susține că nu a fost convocată nici pentru a semna procesul verbal nr. 479/20.12.2017, în acesta fiind consemnat „comunicat conform art. 47 din Legea 207/2015”, deși legea prevede să se consemneze refuzul administratorului de semnătură, dacă era cazul și apoi remiterea în condițiile prevăzute la art. 47 din Legea 207/2015.

Petenta contestă modul de acțiune al organelor de control, care ar fi preluat în actul de control Punctul de vedere exprimat de contribuabil dar au afirmat că-și mențin constatările în condițiile în care au fost sesizate erori de calcul în cazul impozitului pe profit.

B) Aspecte de fond

1) Referitor la impozitul pe profit

1.1) În prezentarea situației de fapt, societatea precizează următoarele:

- urmare a înregistrării în contul 628 a facturii seria PDGG nr. 2012029/28.09.2012 emisă de SC PDG SRL, în valoare de B1 lei (cu TVA în sumă de Y1 lei), care a fost stornată în luna mai 2013, organele de control au stabilit că societatea ar datora pentru trim. III 2012 un impozit suplimentar de X1 lei;
- urmare a înregistrării în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, a facturii DSR32/29.11.2013 emisă de SC DS SRL, în sumă de B2 lei, care a fost stornată în 28.02.2014, organele de control au stabilit că societatea ar datora pentru trim. IV 2013 un impozit suplimentar de X2 lei.

Referitor la aceste concluzii ale echipei de control, societatea precizează că cele două sume au influențat rezultatele fiscale ale anului în care aceste facturi au fost înregistrate, 2012 respectiv 2013, și că prin corecțiile efectuate în perioadele fiscale următoare, impozitul pe profit în perioada 2012-2014 nu a fost influențat în niciun fel, singurele obligații ce ar putea fi stabilite în sarcina sa fiind majorări și penalități.

Petenta susține că organele de control ar fi aplicat măsuri contradictorii în cele două situații anterior prezentate, în sensul că:

- în ceea ce privește factura nr. DSR32/29.11.2013 în sumă de B2 lei, stornată în 28.02.2014, organul de control în mod corect a constatat că înregistrarea pe cheltuieli în anul 2013 și stornarea aceleiași sume în anul 2014, a denaturat rezultatul fiscal atât al anului 2013 cât și al anului 2014, în acest sens, procedând la includerea acestei sume în categoria cheltuielilor nedeductibile în anul 2013 și la scăderea ei din cheltuielile nedeductibile ale anului 2014;
- dar, pentru factura seria PDGG nr. 2012029/28.09.2012 în sumă de B1 lei, inspectorii fiscali nu mai diminuează cu această sumă categoria cheltuielilor nedeductibile în anul 2013 când este stornată, fapt pentru care majorează în mod nejustificat impozitul pe profit datorat de societate în anul 2013, cu suma de X1 lei (B1 lei x 16%)

Pentru anul 2013 societatea efectuează propriile calcule ale rezultatului fiscal pe care le compară cu cele ale organelor de control. Astfel:

Denumire	2013	
	Agent economic	Echipe de control
Profit	A	A
Ch. neded. ag. economic	C	C
Ch. neded. insp. fiscală		
- f. PDG 2013020/31.05.2013	-B1	0
- f. DSR 15/28.02.2014	B2	B2
Total bază impozabilă	-D	E
Impozit pe profit datorat	-D1	E1
Impozit pe profit declarat ag. ec.	P	P
Impozit pe profit datorat	-Z	X2

1.2) Referitor la includerea în categoria cheltuielilor nedeductibile, pentru anul 2014, a sumei de B3 lei aferentă achizițiilor de la SC PP SRL și a sumei de B4 lei aferentă achizițiilor de la SC CC SRL, societatea susține că toate lucrările care au făcut obiectul relației comerciale cu cei doi furnizori au fost efectiv realizate de către aceștia, fapt pe care-l consideră demonstrat atât faptic pe teren cât și scriptic prin documentația întocmită (contracte, situații de lucrări, facturi, declarații, etc). În ceea ce privește sesizarea organelor de control că acești furnizori nu au deținut logistica necesară realizării lucrărilor (personal și mijloace tehnice de lucru) societatea precizează că nu a avut posibilitatea și nici mijloacele necesare verificării susținerilor organului de control la momentul contractării și realizării lucrărilor. Aceasta mai afirmă că în Procesul Verbal nr. 10089/10.11.2016 întocmit de Direcția Regională Antifraudă Fiscală, care a verificat realitatea relației comerciale între SC X SRL și cele două societăți incriminate, nu au fost constatate deficiențe.

Totodată, referitor la suma de B5 lei, societatea recunoaște faptul că a înregistrat-o eronat în contul 671- „Cheltuieli cu calamitățile și alte evenimente” și nu în contul 6581- „Despăgubiri, amenzi și penalități”, dar consideră că pierderea avansului reprezintă o penalitate deductibilă, neavând relevanță fiscală faptul că suma a fost înregistrată în alt cont de cheltuieli.

În susținere, petenta invocă prevederile pct. 310 din OMFP 1802/2014, art. 19 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 14² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea efectuează propriile calcule ale rezultatului fiscal pentru anul 2014, pe care le compară cu cele ale organelor de control. Astfel:

Denumire	2014	
	Agent economic	Echipa de control
Profit	A	A
Ch. neded. ag. economic	C	C
Ch. neded. insp. fiscală		
- f. DSR 15/28.02.2014	-B2	-B2
- stabilite suplimentar		D
Total bază impozabilă	E	E1
Impozit pe profit datorat	P1	P2
Impozit pe profit declarat ag. ec.	K	K
Impozit pe profit datorat	-X2	P3

1.3) Referitor la includerea în categoria cheltuielilor nedeductibile, pentru anul 2015, a sumei de B6 lei aferentă achizițiilor de la SC CC SRL, societatea susține că a acționat cu bună credință și că nu a deținut pârghiile necesare pentru a efectua verificări similare cu cele efectuate de către organele de control. Societatea afirmă că a făcut dovada operațiunilor cu documente conform cu legislația în vigoare, respectiv:

(a) prestarea efectivă a serviciilor a fost justificată prin situații de lucrări ce au fost puse la dispoziția organelor de control;

(b) serviciile au fost executate în baza unor contracte încheiate între părți;

(c) serviciile au fost necesare societății pentru finalizarea lucrărilor la imobilul din X, str. DS, nr. 37 bis și au fost aferente obținerii de venituri de către societate.

De asemenea, societatea precizează că neonorarea obligațiilor fiscale de către furnizorii societății nu antrenează responsabilitatea sa.

Societatea efectuează propriile calcule ale rezultatului fiscal pentru anul 2015, pe care le compară cu cele ale organelor de control. Astfel:

Denumire	2015	
	Agent economic	Echipa de control
Profit	A	A
Ch. neded. ag. economic	C	C
Ch. neded. insp. fiscală		
- stabilite suplimentar		B6
Total bază impozabilă	E	E1
Impozit pe profit datorat	P	P1
Impozit pe profit declarat ag. ec.	P2	P2
Impozit pe profit datorat		P3

2) Referitor la TVA suplimentară în sumă de Y lei, dedusă aferent achizițiilor de la SC PP SRL (Y2 lei) și de la SC CC SRL (Y3 lei), societatea consideră că organele de control în mod eronat au considerat aceste achiziții ca fiind operațiuni nedeductibile atât din punct de vedere al cheltuielilor (implicit al impozitului pe profit) cât și din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Societatea învederează că a prezentat organelor de control toate documentele justificative aferente executării efective a prestațiilor de serviciu, că toate aceste operațiuni au

fost înregistrate în evidența contabilă a societății pe baza facturilor emise de cei doi furnizori, declarate în D300 și D394 (și de către cei doi furnizori) și au fost decontate prin bancă.

Drept urmare petenta consideră că măsura dispusă de inspectorii fiscali încalcă prevederile art. 145 și ale art. 146 din Codul fiscal și principiul neutralității taxei, iar refuzul de a accepta deducerea TVA reprezintă o dublă impunere care nu are temei legal.

În dezvoltarea motivelor de drept societatea susține că în conformitate cu prevederile art. 178 lit. (a) din Directiva 2006/112, plata sau neplata TVA pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare, nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte și invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/11 și C142/11 Mahageben și David, punctul 65, C-642/11 Stroy Trans punctul 50, C-354/03, C-355/03 și C-484/03.

Petenta consideră că faptele imputate partenerilor săi nu afectează dreptul de deducere a TVA, atitudinea lor în ceea ce privește neîndeplinirea obligațiilor fiscale neputând a-i fi imputată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., obligații în sumă totală de T lei, din care impozit pe profit în sumă de X lei, perioada verificată 01.04.2012-31.12.2016 și TVA în sumă de Y lei, perioada verificată fiind 01.02.2014-31.12.2016.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/20.12.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.12.2017 care face obiectul prezentei contestației, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influențe asupra obligațiilor fiscale datorate de SC X SRL:

1. Anul 2012

Din verificarea documentelor prezentate la control, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă a anului 2012, în contul 628.DS aferent Proiectului DS SP, suma de B1 lei și a dedus TVA în sumă de Y1 lei, în baza facturii seria PD0G nr. 2012029/28.09.2012 emisă de SC PDG SRL, reprezentând „plata II la ad. nr. la contract L019/2012”.

Având în vedere faptul că factura în cauză a fost stornată în totalitate, prin emiterea facturii de stornare seria PDG nr. 2013020/31.05.2013 în care este menționat „Storno factura fiscală PDGG 2012028/28.09.2012 (Lucrări de construcții)” și faptul că aceasta a fost însoțită de un mail transmis de SC PDG SRL la data de 31.05.2013, prin care aceasta informează SC X SRL, că „urmare a informării dvs. în ceea ce privește lipsa de finanțare pentru continuarea lucrărilor contractate cu societatea noastră prin contractul nr. L019/012 din data de 07.05.2012, vă comunicăm rezilierea contractului menționat anterior și vă anexam la prezenta factura de storno seria PDG nr.2013020 din data de 31.05.2013 în valoare de -B7 lei, inclusiv TVA”, organele de control au constatat că suma de B1 lei, a fost înregistrată nejustificat pe cheltuieli în anul 2012 și a fost dedusă nejustificat la calculul rezultatului fiscal al acestui an, întrucât aceasta prestare de servicii nu a avut loc, suma putând fi considerată eventual un avans.

În baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 48 din HG 44/2004, organele de control au determinat pentru anul 2012 un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X1 lei**.

2. Anul 2013

2.1) În data de 01.06.2013, societatea a diminuat cheltuielile deductibile cu suma de B1 lei înscrisă în factura de stornare seria PDG nr. 2013020/31.05.2013 emisă de SC PDG SRL, în care este menționat „Storno factura fiscală PDGG 2012028/28.09.2012 (Lucrări de construcții)”, denaturând astfel atât rezultatul fiscal al anului 2012 (aspect prezentat anterior la punctul 1- Anul 2012) cât și pe cel al anului 2013, motiv pentru care organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent acestor perioade fiscale.

2.2) Societatea a înregistrat în evidența contabilă a anului 2013, în contul 612-„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” suma de B2 lei, în baza unor facturi de chirie depozit materiale și utilaje de construcții facturate de CHR EU SA.

În 28.02.2014 societatea a stornat suma de B2 lei, astfel denaturând atât rezultatul fiscal al anului 2013 cât și pe cel al anului 2014, fapt pentru care, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 48 din HG 44/2004, organele de control au procedat la includerea acestei sume în categoria cheltuielilor nedeductibile în anul 2013 și la scăderea ei din cheltuielile nedeductibile ale anului 2014.

În urma verificărilor efectuate, pentru anul 2013 a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X2 lei** (B2x16%).

3. Anul 2014

3.1) În data de 28.02.2014, societatea a diminuat cheltuielile deductibile cu chiriile cu suma de **B2 lei** înscrisă în factura de stornare seria DSR1s/28.02.2014 emisă de CHR EU SA. Întrucât s-a constatat că stornarea reprezintă în fapt o diminuare a cheltuielilor cu chiriile pentru depozitul materialelor și utilajele facturate de CHR EU SA, aferente anului 2013 (aspect prezentat anterior la punctul 2.2 -Anul 2013), s-a reținut că societatea a denaturat atât rezultatul fiscal al anului 2013 cât și pe cel al anului 2014, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit al anului 2014.

3.2) Achiziții de la SC PP SRL - CUI ROX

În anul 2014, societatea verificată a înregistrat în contul 401.00187- Furnizori SC PP SRL, achiziții în valoare totală de B8 lei în baza unor facturi având la furnizor datele SC PP S (**B3 lei** baza impozabilă).

Societatea a prezentat în copie xerox și în conformitate cu originalul, facturile însoțite de situații de lucrări, pe care sunt înscrise diferite bunuri/lucrări, dintre care echipa de control exemplifică: „zidărie din cărămidă termobloc, strat suport pentru pardoseli executate din mortar de ciment, protecție de folie PVC, strat termoizolant al pardoselei, izolație termoizolant cu polistiren de 10 cm., lavabilă interioare, spumă ceresit, gletuit pereți și tavan, pardoseli din plăci de gresie ceramică, etc. CAS, șomaj, contribuții pentru fond garantare și concedii medicale, sănătate, fond de risc.

Organele de control precizează că situațiile de lucrări sunt semnate și stampilate de către S.C. X S.R.L în calitate de beneficiar, respectiv de SC PP SRL în calitate de constructor.

De asemenea, societatea a prezentat la control Contractul de prestări servicii nr. 12 bis din data de 25.06.2014, în care se precizează la Cap. II Obiectul contractului (...) „*îl constituie prestarea de servicii de către de către PRESTATOR pentru BENEFICIAR, la imobilul de la adresa Brașov, str. DS nr. 37 bis după cum urmează:*

- *termoizolații pardoseli;*
- *zidărie cu cărămidă;*
- *montat straturi suport pardoseli;*
- *termoizolație terase;*
- *montat poliestiren la terase;*
- *zugrăveli lavabile;*
- *tencuieli.*

În vederea efectuării acestor lucrări, PRESTATORUL va folosi utilaje proprii și personal calificat pentru lucrările respective."

La cap. IV OBLIGAȚIILE PRESTATORULUI din acest contract se prevede că prestatorul trebuie „a) să asigure toate utilajele necesare lucrărilor în stare corespunzătoare, în condițiile stabilite de comun acord, precum și personalul necesar”, iar la cap. VI este stabilit prețul serviciilor contractate, respectiv B9 lei cu TVA inclus.

Conform informațiilor furnizate de baza de date a ANAF, aplicația FISCNET - tablou de bord - declarația cod 394 informativă, în anul 2014, SC X S.R.L în calitate de beneficiar, a declarat în D 394 achiziții de bunuri și servicii în sumă de B3 lei și Y2 lei de la furnizorul SC PP SRL, sume care au fost declarate și de furnizor.

Referitor la SC PP SRL, organele de control au constatat că în conformitate cu informațiile din bazele de date ANAF:

- are sediul declarat în sat X, com. X, str. Primăverii, nr. 482, ap. Camera 5;
- este contribuabil mic;
- a fost plătitoare TVA în perioadele 01/01/2014-01/11/2015 și 04/09/2013-31/12/2013;
- este inactivă din data de 12/11/2015, declarată de organele antifraudă;
- este în faliment, conform sentinței nr. X din data de 2016-04-21;
- administrator este V IPURL, str. Vasile Lupu, nr. 34, loc. X, jud. X
- la această societate a fost efectuată o inspecția fiscală, privind TVA și impozit pe profit, în urma căreia s-a emis Decizia de impunere 27/28.01.2016;
- conform aplicației Revisal - de la înființare până în prezent, SC PP SRL a avut o singură angajată cu funcția de director societate;
- societatea a depus declarațiile fiscale cod 300 și cod 394 pe anul 2014, exceptând luna decembrie, în anul 2015 depune declarația cod 300 pentru lunile ianuarie-martie, și cod 394 pentru luna martie;
- din bilanțurile contabile, depuse de către societate pentru anii 2014-2016, se constată că societatea nu deține instalații tehnice, mașini și utilaje.

Referitor la principalii furnizori de bunuri/servicii declarați de SC PP SRL, din verificarea bazelor de date a ANAF inspectorii fiscali au constatat că nu dețin capacitatea tehnică și umană (salariați proprii) de a efectua livrările de bunuri/prestațiile de servicii declarate de SC PP SRL.

Deoarece nu s-a putut demonstra capabilitatea SC PP SRL de a efectua livrări de bunuri și/sau prestări către SC X SRL, nefiind dovedită proveniența bunurilor/forței de muncă necesare realizării livrărilor și/sau prestațiilor către SC X SRL, organele de control au concluzionat că nu se poate face dovada realității și legalității operațiunilor facturate de SC PP SRL și evidențiate de SC X SRL în documentele financiar- contabile.

3.3) Achiziții de la SC CC SRL - CUI ROX

În perioada verificată, SC X SRL a înregistrat în contul 401-Furnizori, achiziții de la SC CC SRL în valoare totală de B10 lei, din care pentru anul 2014 baza impozabilă în sumă de **B4 lei** și TVA aferentă Y4 lei.

Societatea a prezentat în copie xerox și în conformitate cu originalul, facturile de la acest furnizor însoțite de situații de lucrări/deviz ofertă, pe care sunt înscrise diferite bunuri/prestări de servicii, dintre care organele de control exemplifică: „zidărie din cărămidă termobloc, strat termoizolant pentru pardoseli, izolație termoizolant cu polistiren, lavabilă interioare, glet la pereți și tavane, etc, CAS, șomaj, contribuții pentru fondul garantare și concedii medicale, sănătate, fond de risc.” Situațiile de lucrări, sunt semnate și ștampilate de către S.C. X S.R.L în calitate de beneficiar, respectiv de SC CC SRL în calitate de constructor.

De asemenea, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr. 14 din 27.06.2014, în care se precizează că obiectul contractului „*il constituie prestarea de servicii de către PRESTATOR pentru BENEFICIAR, la imobilul adresa X, str. DS nr. 37 bis după cum urmează:*

- *Termoizolații pardoseli;*
- *Zidărie cu cărămidă;*
- *Montat straturi suport pardoseli;*
- *Termoizolații terase;*
- *Montat polistiren la terase;*
- *Zugrăveli lavabile;*
- *Tencuieli;*
- *Instalații electrice.”*

În contract se precizează că în vederea efectuării acestor lucrări, PRESTATORUL va folosi utilaje proprii și personal calificat pentru lucrările respective, și va trebui „să asigure toate utilajele necesare lucrărilor în stare corespunzătoare, în condițiile stabilite de comun acord, precum și personalul necesar”.

Organele de control precizează că sumele reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la SC CC SRL au fost raportate de societatea verificată și în D 300 și în D 394, aceleași sume fiind declarate în D 394 și de către furnizorul SC CC SRL, ca și livrări de bunuri/ servicii.

Referitor la SC CC SRL, organele de control au constatat că în conformitate cu informațiile din bazele de date ANAF:

- are sediul declarat în sat X, com. X, str. Gării, nr. 42, camera 2;
- este contribuabil mic;
- a fost plătitoare TVA în perioadele 01/01/2015-01/11/2016 și 23/08/2012-31/12/2014;
- este inactivă din data de 09/01/2017, declarată de organele antifraudă;
- este insolubilă cu bunuri, din data de 2016-084-03, conform doc. 333321;
- administrator este dl GG, domiciliat în loc. X, nr. 4, jud. X;
- la această societate a fost efectuată o inspecția fiscală, privind TVA și impozit pe profit, în urma căreia s-a emis Decizia de impunere 237/27.06.2017;
- conform aplicației Revisal, în perioada la care s-au raportat tranzacțiile comerciale reprezentând prestări de servicii de către SC CC SRL, aceasta nu avea capacitatea de a efectua prestările de servicii către societatea verificată, în anul 2015 societatea având un număr de 2 salariați activi în funcția de „oficiant telefoane”.
- societatea a depus declarațiile fiscale cod 300 și cod 394 pentru anul 2015, exceptând declarația cod 394 pentru luna decembrie 2014;
- din ultimul bilanșul contabil, depus de către societate pentru sem. II 2014, se constată că societatea nu deține instalații tehnice, mașini și utilaje.

Referitor la principalii furnizori de bunuri/servicii declarați de SC CC SRL, din verificarea bazelor de date a ANAF inspectorii fiscali au constatat că nu dețin capacitatea tehnică și umană (salariați proprii) de a efectua livrările de bunuri/prestațiile de servicii declarate de SC CC SRL.

Deoarece nu s-a putut demonstra capacitatea SC CC SRL de a efectua livrări de bunuri și/sau prestări către SC X SRL, nefiind dovedită proveniența bunurilor/forței de muncă necesare realizării livrărilor și/sau prestațiilor către SC X SRL, organele de control au concluzionat că nu se poate face dovada realității și legalității operațiunilor facturate de SC CC SRL și evidențiate de SC X SRL în documentele financiar- contabile.

Având în vedere constatările anterior prezentate, în baza dispozițiilor art. 6 și art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ale art. 6 din Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 11, alin. (1) și art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, date în aplicarea art. 21 din Legea nr. 571/2003, organele de control, au încadrat cheltuiala în sumă de B11 lei (B3+ B4 lei), înregistrată pe relațiile cu SC PP SRL și SC CC SRL, la cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2014.

3.4) Din analiza documentelor contabile prezentate la control, inspectorii fiscali au constatat faptul că societatea a înregistrat în contul 671- „Cheltuieli cu calamitățile și alte ev.” suma de **B5 lei**, referitor la care a precizat în explicațiile formulate în scris că reprezintă avansuri acordate conform contractelor nr. 1213/02.10.2014 și nr. 1216/03.10.2014, avansuri care au fost pierdute din cauza implementării condițiilor rezulătorii prevăzute în contracte.

În baza explicațiilor furnizate și a documentelor prezentate, organele de control au concluzionat că această sumă nu îndeplinește condiția de a fi considerată cheltuială cu calamitățile sau alte evenimente și nu este deductibilă fiscal deoarece nu respectă prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu dispozițiile punctului 48 din HG 44/2004 date în aplicare.

În urma verificărilor efectuate, pentru anul 2014 a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X3 lei** [(-B2+B3 + B4+ B5)x16%].

4. Anul 2015

În anul 2015, SC X SRL a înregistrat în contul 401-Furnizori, achiziții de la SC CC SRL în valoare totală de B12 lei, din care baza impozabilă în sumă de **B6 lei** și TVA aferentă Y5 lei.

Deoarece nu s-a putut demonstra capabilitatea SC CC SRL de a efectua livrări de bunuri și/sau prestări către SC X SRL, nefiind dovedită proveniența bunurilor/forței de muncă necesare realizării livrărilor și/sau prestațiilor către SC X SRL, organele de control au concluzionat că nu se poate face dovada realității și legalității operațiunilor facturate de SC CC SRL și evidențiate de SC X SRL în documentele financiar- contabile.

Drept urmare, organele de control, au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de B6 lei, înregistrate în relație cu SC CC SRL și au stabilit pentru anul 2015 un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X4 lei** (B6x16%).

5. Anul 2016

Din analiza comparativă a datelor din declarația cod 101, privind impozitul pe profit pentru anul 2016, cu datele din de evidența fiscală pusă la dispoziție de societate, organele de control au constatat faptul că societatea a raportat eronat rezultatul contabil aferent anului 2016, în declarația cod 101 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-112550451-2017/27/03.

Drept urmare, impozitului pe profit pentru anul 2016 a fost recalculat de către organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, la care sau adăugat cheltuielile nedeductibile așa cum sunt definite prin art. 25 alin. (3) și alin. (4) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Asupra profitului impozabil determinat s-a aplicat cota de 16% conform art. 17 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În urma recalculării impozitului pe profit aferent anului 2016, a rezultat impozit pe profit datorat de **X5 lei**.

Ca urmare a operațiunilor descrise mai sus, pentru perioada 2012-2016 organele de inspecție au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de X lei (X1+ X2+ X3+ X4+ X5 lei).

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 134, alin. (1) și (2), art. 134¹, alin. (1), art. 145, alin. (1) și art. 146 (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a apreciat că SC X SRL a dedus nejustificat TVA în sumă totală de Y lei, înscrisă pe facturile emise de către SC PP SRL și SC CC SRL în perioada 2014-2015.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Contribuabilul precizează că la pag. 37 din raportul de inspecție fiscală, capitolul VI - Discuție finală cu contribuabilul - se afirmă că prin adresa nr. 5470/08.12.2017, comunicată societății în data de 12.02.2017, i s-ar fi comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală precum și faptul că la aceeași dată, ora 11:00, vor fi prezentate constatările consemnate în proiectul de inspecție fiscală.

Referitor la aceste mențiuni ale echipei de control, societatea susține că în fapt organele de control i-au remis proiectul de raport în data de 12.12.2017 dar că nu i-a fost remisă adresa nr. 5470/08.12.2017 prin care inspectorii fiscali afirmă că a fost convocată pentru susținerea discuției finale.

Drept urmare, petenta consideră că actul administrativ fiscal este nul deoarece organul de control nu ar fi respectat dispozițiile art. 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, petenta contestă modul de acțiune al organelor de control care ar fi preluat în actul de control Punctul de vedere exprimat de contribuabil dar au afirmat că-și mențin constatările în condițiile în care au fost sesizate erori de calcul în cazul impozitului pe profit.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Față de prevederile legale mai sus menționate, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- Anexat la dosar se regăsesc Notele explicative formulate de contribuabil la cererea organelor de control, prin care au fost solicitate explicații cu privire la deficiențele constatate de către echipa de inspecție fiscală;
- în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017 existent în copie la dosarul cauzei, se precizează faptul că reprezentanților societății contestatare le-a fost comunicată adresa nr. 5470/08.12.1017. În aceasta este înscris că discuția finală va avea loc la data de 12.12.2017, ora 11, la sediul societății situat în jud. X, str. Mihail Kogălniceanu nr. 15;
- deși petenta susține că adresa nr. 5470/08.12.1017 nu i-a fost comunicată, din copia acesteia, anexată la dosarul contestației, rezultă că la data de 12.12.2017 contestatara a semnat pe aceasta confirmând primirea proiectului de raport;
- așa cum contribuabilul însuși afirmă, în data de 12.02.2017 i-a fost remis proiectul de raport de inspecție fiscală;
- societatea și-a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, acesta fiind înregistrat la A.J.F.P. X sub nr. 5680/19.12.2017;
- de asemenea, organele de inspecție fiscală, au înscris în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017 punctul de vedere exprimat de contribuabil și au menționat concluziile analizei acestuia;
- societatea a formulat contestație împotriva deciziei de impunere F-X/20.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017, aceasta fiind înregistrată la A.J.F.P. X cu nr. 1012/22.02.2018.

Astfel, din documentele la dosar se reține că organele de control au respectat prevederile Codului de procedură privitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat, susținerea petentei fiind nefondată.

Mai mult, se reține că nu a fost îngrădit nici dreptul la apărare al societății, întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea formulării punctului de vedere și a exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat urmare inspecției fiscale.

În ceea ce privește sesizarea petentei că organele de control au preluat în actul de control Punctul de vedere exprimat de contribuabil dar au afirmat că-și mențin constatările în condițiile în care au fost sesizate erori de calcul în cazul impozitului pe profit, se reține că

prevederile art. 46 alin. (2) din Legea 207/2015 statuează că:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Astfel, din textul legal antecitat, rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte. În cauză, se reține că actul administrativ fiscal conține toate elementele enumerate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;**

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) **Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.”**

Se constată că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrativ- fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. **Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută**, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului. Ori în speță Decizia de impunere F-X/20.12.2017 contestată, conține toate elementele enumerate anterior, a fost emis de organul competent și nu este afectată de o gravă și evidentă eroare, deci nu poate fi vorba despre nulitatea absolută a acestui act administrativ fiscal.

Se reține că, susținerile petentei privind viciile de procedură, pe lângă faptul că nu sunt confirmate de documentele din dosar, nici nu sunt de natură să atragă anulabilitatea Deciziei de impunere, motiv pentru care contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru**

viciile de procedură invocate.

Referitor la sesizarea petentei că nu a fost convocată pentru a semna Procesul verbal nr. 479/20.12.2017, în acesta fiind consemnat „comunicat conform art. 47 din Legea 207/2015”, se reține că în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1), (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. 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.

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

Așa cum reiese din dispozițiile legale antecitate, este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal, iar în speță Procesul verbal nr. 479/20.12.2017 nu constituie un titlu de creanță pentru contribuabil.

Organul de soluționare reține că Procesul verbal nr. 479/20.12.2017 a fost întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în conformitate cu art. 132 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Acest act nu constituie titlu de creanță, nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil și astfel nu este susceptibil de a fi contestat.

B) Pe fond

III.1. În ceea ce privește suma de T1 lei, din care:

- X6 lei impozit pe profit

- Y lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, prin adresa nr. 5712/20.12.2017, sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.12.2017, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la unitatea de Parchet sub nr. X/2015.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 03.11.2017- 12.12.2017, o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L., având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.04.2012- 31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2014- 31.12.2016.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de X6 lei și TVA în sumă de Y lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au la bază suspiciunea organelor de inspecție fiscală că facturile având la furnizor datele SC CC SRL- CUIX și SC PP SRL- CUI X, în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de B13 lei (B14 lei în baza facturilor de la SC CC SRL+ B3 lei în baza facturilor de la SC PP SRL) și TVA în sumă de Y lei, nu reflectă operațiuni reale și legale.

Astfel, din analiza informațiilor stocate în baza de date ANAF, a documentelor prezentate de contribuabil și a informațiilor transmise de inspectorii antifraudă/inspectorii fiscali urmare a

verificărilor efectuate, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă care conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Se reține că la fundamentarea concluziei că nu se poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor evidențiate în facturile care au înscris ca furnizor cele 2 societăți în speță, de la care în perioada verificată societatea X SRL a înregistrat achiziții de bunuri/servicii în valoare totală de B13 lei (fără TVA), au stat constatări pertinente ale organelor de control care sesizează că nu se poate demonstra capacitatea celor două societăți de a efectua livrări de bunuri și/sau prestări către SC X SRL, nefiind dovedită proveniența bunurilor/forței de muncă necesare realizării livrărilor și/sau prestațiilor către SC X SRL.

Organul de soluționare reține că din analiza informațiilor raportate în aplicația REVISAL și din verificările efectuate de către inspectorii antifraudă/inspectorii fiscali, la SC CC SRL și SC PP SRL și la furnizorii declarați de aceștia, nu este susținută capacitatea acestora de a desfășura activitățile înscrise în facturi, în condițiile în care conform facturilor prezentate de la au fost achiziționate „prestării servicii”, iar în situațiile de lucrări sunt evidențiate defalcat material, manoperă, utilaj și transport. Astfel, din documentele la dosar rezultă următoarele:

1.1) Referitor la SC PP SRL și la furnizorii declarați de aceasta

- Conform aplicației Revisal - de la înființare până în prezent, SC PP SRL a avut o singură angajată cu funcția de director societate.

Totodată, referitor la furnizorii declarați de SC PP SRL, din documentele la dosar se rețin următoarele:

- SC PP SRL, furnizor principal al societății verificate, declară achiziții de bunuri și servicii în principal de la următoarele societăți:

- SC SP SRL;
- SC IB SRL;
- SC LGA SRL.

- Conform Procesului verbal nr. 3489/06.05.2015 întocmit de DGRAF la SC PP SRL, furnizorii SC SP SRL și SC IB SRL „*nu dețin capacitatea tehnică și umană (salariați proprii) de a efectua livrările bunuri/prestările de servicii declarate de societatea verificată*”.

- În Raportul de inspecție fiscală F-X/02.09.2015 întocmit la SC SP SRL, inspectorii fiscali menționează că „livrările efectuate de SC SP SRL au fost achizițiile de la SC CP SRL, aceasta la rândul ei de la furnizorul SC SC SRL, societate care nu a raportat livrări sau după caz sunt nesemnificative” și că „SC CP SRL nu avea capacitatea de a realiza operațiunile declarate ca livrări către SC SP SRL (...) acestea fiind fictive”.

- Referitor la SC CP SRL, inspectorii antifraudă din cadrul DGRAF precizează în Procesul verbal nr. 3587/10.09.2014 că în timpul acțiunii de control societatea a fost reprezentată de dl INL, care deține funcția de administrator și care este o persoană semianalfabetă. Acesta a declarat că a înființat societatea la insistențele numitului G din Constanța, de la care a primit suma de 800 lei. Acesta mai declară că nu a avut salariați, nu a deținut bunuri mobile sau imobile, nu deține documentele societății deoarece acestea nu au fost niciodată asupra sa.

- Referitor la SC LGA SRL Constanța, în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.01.2016 întocmit la SC PP SRL, organele de control precizează că „*în calitate de furnizor de bunuri/servicii al SC IB SRL a fost supusă unui control încrucișat de către inspectorii din cadrul A.J.F.P. Constanța.*” În cuprinsul Procesului verbal inspectorii precizează că achizițiile de bunuri și servicii declarate de către SC LGA SRL nu sunt confirmate de furnizori.

- În Raportul de inspecție fiscală F-X/10.07.2015, întocmit la SC IB SRL, se precizează referitor la furnizorul declarat de SC IB SRL că „SC P GVA SRL Baia Sprie nu a prestat efectiv serviciile facturate către SC IB SRL, firma nu are salariați, nu are patrimoniu și se precizează că bunurile și serviciile facturate către SC IB SRL provin în întregime de la SC AI SRL București și au fost stornate în totalitate.

1.2) Referitor la SC CC SRL și la furnizorii declarați de aceasta

- Conform aplicației Revisal, în perioada în care s-au raportat tranzacțiile comerciale reprezentând prestări de servicii de către SC CC SRL, aceasta nu avea capacitatea de a efectua prestările de servicii către societatea verificată, în anul 2015 societatea având un număr de 2 salariați activi în funcția de „oficiant telefoane”.

Totodată, referitor la furnizorii declarați de SC CC SRL, din documentele la dosar se rețin următoarele:

- SC CC SRL, declară ca furnizor principal pe SC PQM SRL, acesta la rândul lui având furnizor pe SC LGA SRL.

- Urmare a inspecției fiscale efectuate la SC CC SRL, organe de control din cadrul D.G.R.F.P. X au întocmit Raportul de Inspecție Fiscală F-X/27.06.2017, în care consemnează că verificarea s-a efectuat în lipsa reprezentantului legal al societății, întrucât acesta nu a dat curs solicitărilor organului de inspecție fiscală de a se prezenta la sediul său.

- În procesul verbal nr. 10136/17.11.2016 întocmit de DGAF la SC PQM SRL, furnizor declarat de SC CC SRL, se consemnează că „s-a conturat suspiciunea rezonabilă că a fost creat un circuit de documente care disimulează realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat. Scopul acestui circuit a fost acela de a disimula realitatea și de a crea în mod artificial cheltuieli și TVA deductibile fiscal pentru beneficiarul final în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plată la bugetul general consolidat al statului”. Inspectorii antifraudă mai precizează că „achizițiile declarate de societatea PQM SRL, ce au făcut obiectul livrărilor ulterioare sunt fictive, creând suspiciuni rezonabile cu privire la realitatea livrărilor către beneficiarii finali”.

- În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.05.2017 încheiat de A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală la SC PQM SRL, se consemnează faptul ca această societate „nu are capacitatea de a efectua livrări de bunuri și a presta servicii și nu a avut salariați în perioada verificată. În contextul prezentat s-a generat suspiciunea rezonabilă că operațiunile efectuate între SC PQM SRL și SC CC SRL sunt fictive și că cele două societăți s-au înscris într-un circuit care are ca obiect emiterea de facturi pentru crearea premiselor deducerii ilegale de sume pentru beneficiarii existenți în cadrul circuitului. Ca urmare, eventualele facturi emise de către SC PQM SRL și declarate de SC CC SRL nu au calitatea de documente justificative, nu pot fi înregistrate în evidența contabilă și nu pot genera deduceri fiscale de natura cheltuielilor și a TVA”.

- Referitor la SC LGA SRL Constanța, de la care SC PQM SRL a declarat că a efectuat achiziții, în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.01.2016 întocmit la SC PP SRL, organele de control precizează că în cuprinsul Procesului verbal de control încrucișat întocmit de inspectorii din cadrul AJFP X, aceștia afirmă că achizițiile de bunuri și servicii declarate de către SC LGA SRL nu sunt confirmate de furnizori.

Astfel, date fiind cele constatate atât de către inspectorii fiscali cât și de către inspectorii antifraudă fiscală, rezultă ca întemeiată concluzia organelor de control că nu se poate demonstra capacitatea SC PP SRL și a SC CC SRL de a efectua livrări de bunuri și/sau prestări către SC X SRL, nefiind dovedită proveniența bunurilor/forței de muncă necesare realizării livrărilor și/sau prestărilor către SC X SRL, și că nu se poate face dovada realității și legalității operațiunilor facturate de cei 2 „furnizori” și evidențiate de SC X SRL în documentele financiar- contabile.

Se reține că jurisprudența europeană prevede 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 (CJUE-Cauza 255/02 Halifax & alții).

În speță se reține că urmare a celor constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, AJFP X a transmis cu adresa nr. 5712/20.12.2017, Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale

constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/20.12.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. X S.R.L. Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție este în sumă de T1 lei și se compune din: impozit pe profit suplimentar în sumă de X6 lei și TVA în sumă de Y lei.

Prin adresa nr. X/2015 din 16.01.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 1861/18.01.2018, Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că Sesizarea privind S.C. X S.R.L. a fost înregistrată pe rolul unității de parchet în data de 15.01.2018 și este în curs de soluționare la structura teritorială.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 277 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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

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

[...]

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

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.”*

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

În speță, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.12.2017 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017, în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de B13 lei și pentru TVA în sumă de Y, în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale SC CC SRL, SC PP SRL și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2014-2015.

Astfel, din documentele prezentate de contribuabil și din explicațiile date, din constatările controalelor efectuate la societățile din lanțul de aprovizionare, nu au putut determina, obiectiv, dacă achizițiile efectuate sunt reale.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X6 lei și la TVA în sumă de Y lei, stabilite suplimentar de plată și contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizării nr. 5712/20.12.2017, adresată Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție (în cauză fiind deschis dosarul penal nr. X/2015), prin care s-a transmis organelor de cercetare penală un prejudiciu total de T1 lei existând suspiciunea că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art. 9 alin. (1) *“Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2*

ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) *evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;*”

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază documente ce evidențiază tranzacții reale și legale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, 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 și asupra realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

Astfel, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere că potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite 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**. A proceda altfel, 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, constatându-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**.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 449/26.10.2004 prin care Curtea Constituțională 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.

De asemenea, 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 cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională 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 că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție Sesizarea penală nr. 5712/20.12.2017, înregistrată la aceștia cu nr. X/2015, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor în relația cu furnizorii mai sus menționați.

Totodată, 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 analoage sau comparabile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2.-10.4. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

“10.2.Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației** formulate de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017**, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de T1 lei, compusă din: impozit pe profit în sumă de X6 lei și TVA în sumă de Y lei, **procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X7 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de X7 lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese situația de fapt fiscală.

a) În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat faptul că societatea verificată a înregistrat în evidenta contabilă a anului 2012, în contul 628.DS aferent Proiectului DS SP, suma de B1 lei și a dedus TVA în sumă de Y1 lei, în baza facturii seria PD0G nr. 2012029/28.09.2012 emisă de SC PDG SRL, reprezentând „plata II la ad. nr. la contract L019/2012”. Această factură a fost stornată în totalitate, prin emiterea facturii de stornare seria PDG nr. 2013020/31.05.2013 în care este menționat „Storno factura fiscală PDGG 2012028/28.09.2012 (Lucrări de construcții)”. Analizând documentele prezentate la control, organele de control au constatat că suma de B1 lei, a fost înregistrată nejustificat pe cheltuieli în anul 2012 și a fost dedusă nejustificat la calculul rezultatului fiscal al acestui an, întrucât aceasta prestare de servicii nu a avut loc, suma putând fi considerată eventual un avans.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 48 din HG 44/2004, organele de control au determinat pentru anul 2012 un impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei.

În Raportul de inspecție fiscală, la pagina 13 Anul 2013, organele de control precizează că în data de 01.06.2013, societatea a diminuat cheltuielile deductibile cu suma de B1 lei înscrisă în factura de stornare seria PDG nr. 2013020/31.05.2013 emisă de SC PDG SRL denaturând astfel atât rezultatul fiscal al anului 2012 (pentru care au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de X1 lei) cât și pe cel al anului 2013, și că se impune recalcularea de către organele de control a impozitului pe profit aferent acestor perioade. Cu toate acestea, echipa de control nu ia în considerare suma de B1 lei la calculul bazei impozabile suplimentare pentru determinarea impozitului pe profit aferent anului 2013.

Această situație a fost sesizată de contestatară care în contestația formulată învederează că:

- în ceea ce privește factura nr. DSR32/29.11.2013, în sumă de B2 lei, stornată în 28.02.2014, organul de control în mod corect a constatat că înregistrarea pe cheltuieli în anul 2013 și stornarea aceleia și sume în anul 2014, a denaturat atât rezultatul fiscal al anului 2013 cât și pe cel al anului 2014, în acest sens, procedând la includerea acestei sume în categoria cheltuielilor nedeductibile în anul 2013 și la scăderea ei din cheltuielile nedeductibile ale anului 2014;

- dar, pentru factura seria PDGG nr. 2012029/28.09.2012, în sumă de B1 lei, inspectorii fiscali nu mai diminuează cu această sumă categoria cheltuielilor nedeductibile în anul 2013 când este stornată, fapt pentru care majorează în mod nejustificat impozitul pe profit datorat de societate în anul 2013, cu suma de X1 lei (B1 lei x 16%).

Organul de soluționare reține că prin referatul cu propuneri de soluționare, echipa de control își însușește această eroare de calcul dar propune admiterea contestației doar pentru impozit pe profit în sumă totală X8 lei, din care X2 lei pentru anul 2013 și X9 lei pentru anul 2014, și nu ține cont că urmare a refacerii calculelor, pentru anul 2013 societatea are impozit pe profit declarat în sumă de X10 lei, în condițiile în care în urma inspecției pentru această perioadă fiscală societatea înregistrează pierdere fiscală în sumă de B15 lei.

Așa cum spune și denumirea sa, în decizia de impunere, se înregistrează „obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale”, diferențe care presupun compararea bazelor de impozitare declarate de societate cu cele stabilite de echipa de control. Astfel pentru anul 2013 organele de control trebuie să țină cont nu numai de faptul că societatea ar fi trebuit să declare pierdere în sumă de B15 lei ci și de faptul că a declarat prin declarația tip 101 profit impozabil în sumă de B16 lei, pentru care a calculat și declarat obligația de plată a unui impozit pe profit în sumă de X10 lei, obligație care în urma inspecției s-a constatat că a fost declarată eronat.

Date fiind cele anterior sesizate, organul de soluționare constată evidente erori de calcul în stabilirea impozitului pe profit suplimentar datorat de SC X SRL, care impun refacerea calculelor de către organul emitent.

b) Totodată, în urma inspecției efectuate, organele au încadrat la nedeductibilă cheltuiala în sumă de **B5 lei**, înregistrată de societatea în contul 671- „Cheltuieli cu calamitățile și alte ev.” în anul 2014, considerând că această sumă nu îndeplinește condiția de a fi

considerată cheltuială cu calamitățile sau alte evenimente și nu respectă prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu dispozițiile punctului 48 din HG 44/2004 date în aplicare.

Referitor la suma de B5 lei, atât în documentele întocmite pe parcursul inspecției fiscale (Notă explicativă, Punct de vedere) cât și în contestația formulată societatea precizează că reprezintă avans achitat și care a fost pierdut prin activarea clauzei rezulutorii prevăzute în contract.

Deoarece în Referatul cu propuneri de soluționare înaintat cu dosarul contestației, organele de control preiau constatările din Raportul de inspecție fiscală, fără să analizeze aspectele semnalate de petentă în speță, prin adresa nr. 9173/04.04.2018 organul de soluționare a solicitat organelor de control copii după contractele de vânzare nr. 1213/02.10.2014 și nr. 1216/03.10.2014, facturile de avans, actele adiționale nr. 1399/17.11.2014 și nr. 1400/17.11.2014, la care au făcut referire în documentele întocmite urmare inspecției. Totodată s-a solicitat organului emitent să se pronunțe cu privire la natura achizițiilor în valoare de B5 lei și să completeze referatul cu propuneri de soluționare cu informațiile necesare identificării situației de fapt fiscale, având în vedere toate argumentele contestatorului.

În adresa de răspuns înregistrată la DGRFP Brașov cu nr. 11662/13.04.2018, organele de control precizează că *„suma de B5 lei reprezintă avans achitat de către contestatară pentru achiziția de imobile, ci nu penalități de întârziere și daune-interese, în contractul de vânzare-cumpărare și în actele adiționale nu se prevede plata unei sume cu titlul de penalități sau daune interese. Prin urmare suma de B5 lei nu este deductibilă”*.

Contrar susținerilor echipe de control, se constată că atât în contractul de vânzare autentificat la notar sub nr. 1213/02.10.2014, cât și în contractul de vânzare și ipotecă imobiliară autentificat sub nr. 1216/03.10.2014, anexate la dosar, sunt prevăzute **„daune contractuale”**, respectiv că în anumite condiții contractele pot fi desființate retroactiv iar sumele achitate la semnarea contractelor vor fi păstrate de către vânzător cu titlu de daune contractuale.

Drept urmare, așa cum și petenta învederează, faptul că a înregistrat eronat cheltuielile în contul 671- „Cheltuieli cu calamitățile și alte evenimente” și nu în contul 6581- „Despăgubiri, amenzi și penalități”, nu are relevanță fiscală, organele de control trebuind să analizeze aceste cheltuieli raportându-se la prevederile celor două contracte și ale actelor adiționale în baza cărora au fost acordate avansurile, dacă au fost îndeplinite condițiile rezulutorii, și din prisma destinației acestor cheltuieli, respectiv dacă sunt respectate condițiile de deductibilitate prevăzute de Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de soluționare mai reține că din interpretarea prevederilor art. 1169 coroborate cu cele ale art. 1270 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 1169 Libertatea de a contracta

Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.

art. 1270 Forța obligatorie

(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”

reiese că, dacă sunt respectate limitele impuse de lege, conținutul contractului este cel stabilit de către părți, în exercitarea principiului libertății contractuale. Așadar, contractul este legea părților în sensul că legătura astfel stabilită între părți este similară, prin efectul ei, unei legături izvorâte din legea obiectivă: contractul este obligatoriu, iar nu facultativ (*pacta sunt servanda*).

Din analiza celor două contracte în speță, se constată că părțile contractante au stabilit o sancțiune pentru neducerea la îndeplinire a prevederilor contractuale, respectiv desființarea retroactivă a contractului și păstrarea de către vânzător a unor sume cu titlu de „daune contractuale”. Totodată, se reține că în documentele întocmite, organele de control nu au analizat clauzele celor două contracte, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru activarea clauzei rezulutorii și pentru acordarea daunelor contractuale și nici dacă achizițiile au fost efectuate pentru realizarea de venituri impozabile.

În speță, trebuie avute în vedere prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile pct. 12 și ale pct. 23 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

art. 21 Cheltuieli

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

HG 44/2004

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

23. *În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:*

d) dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;”

Conform prevederilor legale antecitate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar la stabilirea profitului impozabil veniturile și cheltuielile care se iau în calcul sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar în normele date în aplicarea codului fiscal a menționat că sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile dobânzile și daunele-interese stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente.

Date fiind cele prezentate anterior la punctele a) și b), în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 7

[...]

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)”

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și va stabili corect baza de impunere, respectiv diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

S-a reținut că, în speță, se impune:

- recalcularea de către organele de control a impozitului pe profit suplimentar datorat de societate ținând cont de faptul că la finele anului 2013 societatea a declarat impozit pe profit în sumă de X10 lei, în condițiile în care urmare a inspecției pentru această perioadă fiscală a fost determinată pierdere fiscală în sumă de B15 lei;
- reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor în sumă de B5 lei, în raport cu prevederile contractelor în baza cărora au fost acordate avansurile și în corelație cu documentele prin care societatea probează îndeplinirea condițiilor rezulterii și cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a dreptului de deducere pentru cheltuielile analizate în speță.

Drept urmare, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, emisă de A.J.F.P. X cu privire la impozitul pe profit în sumă totală de X7 lei.

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru a calcula corect impozitul pe profit datorat suplimentar de petentă și vor verifica dacă au fost îndeplinite condițiile prevăzute în contract pentru aplicarea clauzei rezulotorii, respectiv dacă achizițiile erau destinate realizării de venituri impozabile.

III.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza comparativă a datelor din declarația cod 101, privind impozitul pe profit pentru anul 2016, cu datele din evidența fiscală pusă la dispoziție de societate, organele de control au constatat faptul că societatea a raportat eronat rezultatul contabil aferent anului 2016 în declarația cod 101 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-X-2017/27/03, astfel că, față de pierderea fiscală în sumă de B17 lei declarată de societate, organele de control au determinat un profit impozabil în sumă de X11 lei, pentru care societatea datora un impozit pe profit în sumă de **X5 lei**.

Prin contestația formulată, societatea se îndreaptă împotriva sumei totale stabilită cu titlu de impozit pe profit datorat suplimentar prin Decizia de impunere F-X/20.12.2017, de X lei, dar aduce motivații doar pentru impozitul pe profit în sumă de X12 lei aferent perioadei 2012-2015.

Astfel, organul de soluționare reține că, referitor la impozitul pe profit în sumă de X5 lei stabilit suplimentar pentru anul 2016, petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art. 269 alin. (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„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”;

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze motivele de fapt, motivele de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, în caz contrar aceasta urmând a fi respinsă ca nemotivată. Mai mult, având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„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”.

Se reține că pentru acest capăt de cerere, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, nu a înțeles să-și motiveze în nici un fel contestația, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară 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 contestatorului.

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

În speță, prin contestația depusă contestatară nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva **impozitului pe profit în sumă de X5 lei**.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*,

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală antecitate, **urmează a fi respinsă ca nemotivată** contestația societății în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de X5 lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 și ale art. 279 alin. (1), (3), (4) și (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017 de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de T1 lei, din care X6 lei impozit pe profit și Y lei TVA**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X7 lei**, reprezentând **impozit pe profit**, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.12.2017 de A.J.F.P. X, **pentru impozitul pe profit în sumă de X5 lei**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.