



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 1/72/2013



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 3/24.01.2013

privind soluționarea contestației depusă de SC RTC SRL
cu sediul în Loc. ..., str. ..., nr. ..., sc. ..., ap. ...,
jud. Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub
nr. .../...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../..., în legătură cu contestația formulată de dl R.C., administrator al SC RTC SRL.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../... prin care s-au stabilit în sarcina societății **obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei** și a Dispoziției nr. .../..., acte administrative fiscale emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud.

Din cuprinsul contestației reiese faptul că petenta contestă integral obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa constând în:

- **impozit pe profit în sumă de ... lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei;**
- **TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei.**

Analizând datele din dosar și având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din *Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare*, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin adresa nr. ... din data de ... (filele nr. 54-55) Inspectoratul de Poliție al jud. Bistrița-Năsăud prin Serviciul de Investigare a Fraudelor a solicitat efectuarea unei inspecții fiscale la SC RTC SRL din ... pentru stabilirea taxelor și impozitelor

de la care s-a sustras societatea în perioada 2007-2011. Prin aceeași adresă structura de inspecție fiscală a fost informată că pe numele administratorului societății, dl. R.C., a fost deschis dosar penal și că la data de ... a fost efectuată o percheziție domiciliară la locuința acestuia, ocazie cu care au fost identificate o serie de înscrisuri care, fără a avea caracter oficial, reprezintă „*achiziții și vânzări de mobilier și flori, precum și servicii de transport*”. Înscrisurile ridicate, cuprinse în coletele nr. 3,5,6,7 și 8 au fost puse la dispoziția organelor de control în baza Procesului-verbal de predare-primire încheiat în data ... (fila nr. 53), fiind desigilate în prezența d-lui R.C.

Cu adresa nr. ... din data de ... (fila nr. 51) Inspectoratul de Poliție al jud. Bistrița-Năsăud face precizări suplimentare referitoare la înscrisurile predate în data de ..., menționând că acestea sunt mijloace de probă obținute în cadrul unor activități de urmărire penală și reprezintă evidența contabilă dublă ținută de societatea în cauză în perioada de referință, făcând dovada neevidențierii veniturilor obținute precum și a sustragerii de la plata contribuțiilor datorate către bugetul de stat.

În nota explicativă dată organelor de inspecție (filele nr. 36) d-na R.S. fiind întrebată despre scopul întocmirii acestor înscrisuri și ce reflectă ele, aceasta a precizat că respectivele înscrisuri „*nu reprezintă sume de bani încasate, nici vânzări de mobilier și flori, ci reprezintă discuții primare cu posibili clienți și discuții de vânzare prin bănci*”. Având în vedere cele sesizate de organele de poliție, echipa de inspecție fiscală nu a împărtășit aceste puncte de vedere.

Prin Decizia de impunere nr. .../... (filele nr. 56-59), s-au stabilit suplimentar în sarcina SC RTC SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei.

Decizia menționată mai sus a fost întocmită în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../... (filele nr. 1-49), raport în care sunt consemnate rezultatele inspecției efectuate la SC RTC SRL, CUI ..., având ca obiect de activitate comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic.

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

I.1 Referitor la impozitul pe profit:

Din verificarea înscrisurilor puse la dispoziție de organele de poliție s-a constatat că în coletul nr. 6 sunt 37 caiete de limba română și matematică care conțin înregistrări zilnice de sume de bani din vânzarea de mobilă și flori din perioada 03.01.2007-02.05.2011. Cele 253 foi din coletul nr. 6, 59 foi din coletul nr. 7 și 11 înscrisuri din coletul nr. 5 reprezintă copii ale înscrisurilor din caiete.

Din analiza înscrisurilor cuprinse în cele 37 de caiete s-au reținut următoarele:

- caietele numerotate 1 și 2 conțin diverse însemnări cu privire la stocurile de legume și fructe, aprovizionări și pierderi din această activitate din anii 2006 și 2007. Din însemnările existente nu a putut fi stabilită cu certitudine o corelație cu înregistrările contabile, iar prin urmare nu a putut fi stabilită o bază de impunere suplimentară;

- caietul cu nr. 3 conține însemnări din perioada ianuarie 2007-martie 2008 referitoare la numele și prenumele, adresa, numărul de telefon a persoanelor fizice către care au fost efectuate livrări de mobilă, produsul livrat, avansul achitat și restul de plată (a se vedea exemplificări la filele nr. 30-31). Organele de control au comparat aceste date cu cele înregistrate în evidența contabilă constatând că doar în două cazuri a fost întocmită și înregistrată în contabilitate factură de livrare (ex. D.V., M.B.M.). S-a întocmit Situația încasărilor din vânzare de mobilă neînregistrate

în evidența contabilă în perioada 05.01.2007-06.03.2008 cuprinsă în Anexa nr. 3 (filele nr. 32-34), stabilind că veniturile neînregistrate sunt în sumă de ... lei și TVA aferentă ... lei (societatea fiind înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.12.2007).

- caietele nr. 4-30 conțin denumirea unor produse, valoarea acestora și totalul valorii acestora pe fiecare zi. Se anexează ca exemplu o copie după înscrisurile din data de 25.03.2008 din caietul nr. 4, având ca total suma de ... lei (fila nr. 30). Conform registrului de casă din data de 25.03.2008 (fila nr. 29) s-a încasat cu monetarul din vânzări nr. ... suma de ... lei (fila nr. 28). Aferent acestei încasări a fost întocmită factura nr. ... nr. .../... către B.A. reprezentând livrare *Biblioteca Oscar Novy* (fila nr. 28). Acest produs se regăsește în înscris în caietul 4 la data de 25.03.2008 (fila nr. 30). Concluzia organelor de control este că, în acest caz, diferența de ... lei (... lei - ... lei) nu a fost înregistrată în evidența contabilă, prin urmare nu au fost înregistrate venituri în sumă de ... lei și TVA colectată în sumă de ... lei. Au fost identificate și situații în care încasările pe bază de monetar înregistrate în evidența contabilă nu au fost înscrise în caiet, caz în care suma neînregistrată reprezintă totalul zilei din caiet și nu diferența ca în cazul precedent. Cazurile cele mai frecvente sunt acelea în care încasările zilnice nu au fost înregistrate deloc în evidența contabilă. Organele de inspecție fiscală au verificat fiecare caz în parte, întocmind astfel Situația încasărilor neînregistrate în evidența contabilă în perioada 11.03.2008-02.05.2011 cuprinsă în Anexa nr. 8 (filele nr. 16-27), stabilind că diferențele neînregistrate în această perioadă sunt în sumă totală de ... lei, din care veniturile neînregistrate în sumă de ... lei și TVA aferentă ... lei.

- însemnările din caietele nr. 31-37 (coletul nr. 6), cele din coletul nr. 3, precum și de pe cele 333 bilețele (coletul nr. 5) nu au putut fi valorificate din punct de vedere fiscal, întrucât nu conțin sume și date certe.

S-a constatat că produsele livrate cu factură către persoanele fizice pentru care decontarea s-a efectuat prin virament bancar de către SC C IFN SA în baza contractului de intermediere nr. .../..., au fost înregistrate corect în evidența contabilă și nu au făcut obiectul evidenței duble ținute cu ajutorul caietelor, motiv pentru care nu au fost cuprinse în situația întocmită de organele de inspecție fiscală.

Cu ocazia percheziției efectuate de organele de cercetare penală la domiciliul administratorilor au fost ridicate înscrisuri reprezentând încasări până la data de 02.05.2011. Conform Notei explicative dată de d-na R.S. în calitate de administrator (fila nr. 37), de la această dată nu mai deține alte însemnări decât cele înregistrate în evidența contabilă, prin urmare organele de inspecție fiscală nu dețin alte probe din care să reiasă că de la această dată s-ar mai fi realizat alte venituri decât cele evidențiate în evidența contabilă.

Considerând că achizițiile de mobilă a căror livrare a fost identificată în înscrisurile puse la dispoziție de organele de cercetare penală nu au fost înregistrate în evidența contabilă și nefiind identificate documente legale de achiziție, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile reprezentând achizițiile mărfurilor livrate.

În raport cu veniturile stabilite suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție au procedat la reanalizarea situației fiscale a societății, stabilind un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei și o pierdere fiscală în cuantum de ... lei,

întocmind în acest sens Anexa nr. 9 - Situația privind impozitul pe profit pe perioada 01.01.2007-30.06.2012 (fila nr. 6).

Prin Dispoziția nr. .../... (filele nr. 61-62) organele de inspecție au dispus anumite măsuri, printre care se regăsește și cea de înregistrare în evidențele societății a pierderii fiscale stabilită în urma controlului (măsura nr. 1).

În drept, au fost avute în vedere prevederile art. 17, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 26 din Codul fiscal.

Pentru debitele suplimentare privind impozitul pe profit au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ...lei, în baza art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

I.2) Referitor la TVA:

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată constând în TVA în cuantum de ... lei, astfel:

a) Pentru livrările consemnate în documentele puse la dispoziție de organele de cercetare penală organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, tratamentul fiscal al înscrisurilor avute în vedere fiind prezentat și explicat pe larg la capitolul referitor la impozitul pe profit.

În drept, au fost avute în vedere prevederile art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 134¹ alin. (1), 134² alin. (1) din Codul fiscal.

b) Cu ocazia verificărilor efectuate organele de control au constatat că în luna ... 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă o serie de achiziții de materiale de construcții constând în cablu, rigips, profile, marmură, tâmplărie PVC. Cu privire la modul de utilizare a acestora au fost solicitate explicații d-nei R.S., administrator al societății, aceasta precizând că respectivele materiale au fost utilizate la sediul firmei de la data respectivă. Organele de control nu au reținut această explicație motivând că sediul firmei de la data respectivă (loc. ..., str. ..., nr. ..., sc. ..., ap. ...) nu era proprietatea societății și nu au fost prezentate alte documente din care să reiasă că materialele au fost utilizate în această locație. Se precizează că din data de 24.02.2012 a fost modificată adresa sediului social fără a se recupera investiția menționată. Prin urmare, organele de control au considerat că această investiție nu a fost efectuată în folosul societății, neacordând drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

În drept, măsura a fost motivată în baza art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Pentru diferențele de plată reprezentând TVA stabilite cu ocazia inspecției fiscale au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de ... lei, în baza art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../... (filele nr. 56-59) societatea a depus contestație (filele nr. 63-65) înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../... și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../.....

În cuprinsul cererii sale, petenta contestă:

A) Decizia de impunere nr. .../... și Raportul de inspecție fiscală nr. .../..., acte administrative fiscale emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății în sumă totală de ... lei, solicitând anularea acestora, invocând motivele prezentate mai jos:

Referitor la caietele ridicate de organele de poliție în urma unei percheziții domiciliare, care ar proba conducerea unei evidențe duble, neînregistrând veniturile realizate:

- se precizează că de la înființare societatea respectă regulile privind conducerea evidenței contabile și fiscale, înregistrând toate operațiunile efectuate, acest lucru constatându-se cu ocazia unui control inopinat, efectuat în luna februarie 2012, când nu s-a constatat nici o deficiență sau vreo bănuială legitimă că firma nu și-a înregistrat toate veniturile realizate;

- cu privire la actele găsite la locuința administratorului societății se precizează că aceste caiete reprezintă date cu privire la sondarea pieței de profil, sub forma unor prospecțiuni de piață, iar în unele cazuri aceste precomenzi s-au materializat în vânzări către diferiți clienți, fiind înregistrate în evidența contabilă, indicând contractele de credit C. , intermediare de petență cu diferite persoane fizice care au îndeplinit condițiile accesării acestor credite, aspecte menționate și de inspectorii fiscali (ex: D.V., M.B.M., B.A.);

- majoritatea vânzărilor s-au făcut pe bază de bon fiscal, iar însemnările din caiete reprezintă, în unele cazuri, marfă care urmează a fi achiziționată de la furnizori pentru completarea gamei de produse sau pentru onorarea unor comenzi speciale;

- inspectorii fiscali nu au constatat achiziții de bunuri, fără forme legale, și nici achiziții intracomunitare din ... (corect declarate), care ar fi putut face obiectul vânzărilor ilicite, stocul fizic fiind egal cu cel scriptic, cu ocazia ambelor controale, atât în luna februarie cât și în septembrie a.c.;

- consideră că din conținutul acestor documente nu se poate proba existența unor fapte sau împrejurări care să conchidă că societatea a condus o evidență dublă, iar în eventualitatea folosirii acestora ca mijloace de probă în instrumentarea unei cauze penale împotriva firmei sau a reprezentantului ei legal, valoarea de documente contabile a acestor caiete, ca suport pentru stabilirea bazei de impunere pentru impozitul pe profit și a TVA, poate fi stabilită numai în urma unei expertize judiciare dispuse în cadrul procesului penal;

- menționează că până la stabilirea vinovăției și atragerea răspunderii penale printr-o hotărâre definitivă, asupra oricărei persoane operează prezumția de nevinovăție, care reprezintă principiul de bază ce guvernează procesul penal, astfel ca nici o persoană nevinovată să nu sufere de pe urma derulării unei proceduri judiciare.

În drept, petenta precizează că a respectat prevederile art. 80 din Codul de procedură fiscală. De asemenea, în susținerea contestației invocă art. 5² din Codul de procedură penală.

Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în valoare de ... lei aferentă materialelor de construcție achiziționate, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că amortizarea cheltuielilor de investiții și a modernizărilor mijloacelor fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune este în sarcina agentului economic, a persoanei fizice sau a asociației fără personalitate juridică, care desfășoară activitate în scopul realizării de venituri, care a efectuat investiția, recuperarea acestor cheltuieli făcându-se prin includerea în cheltuielile de exploatare pe perioada inițială a contractului de concesiune, închiriere sau locație de gestiune sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz.

În drept, invocă prevederile art. 1 pct. 15 alin. (5) din H.G. nr. 568/2000 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 909/1997.

B) Dispoziția nr. 465/28.09.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, solicitând suspendarea acestora până la soluționarea de fond a contestației formulate la petitul A, în temeiul art. 214 alin. (1) lit. b) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală,

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatară și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

A) Analiza contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...:

A.1) Referitor la sumele stabilite suplimentar constând în impozit pe profit în sumă de ...lei și TVA colectată în sumă de ... lei :

În fapt, inspecția fiscală a valorificat (din punct de vedere al impunerii) informațiile din înscrisurile puse la dispoziție de organele de cercetare penală prin procesul-verbal de predare-primire încheiat în data de ... (fila nr. 53). În baza precizărilor transmise de organele de poliție prin adresele nr. ...1 din ... (filele nr. 54-55) și nr.... din data de ... (fila nr. 51), respectivele documente sunt mijloace de probă obținute în cadrul unor activități de urmărire penală și reprezintă evidență contabilă dublă ținută de societate care fac dovada neevidențierii veniturilor realizate și a sustragerii de la plata contribuțiilor datorate către bugetul consolidat al statului.

Cu adresa .../... (fila nr. 72) organul de soluționare a cerut organelor de poliție precizări cu privire la stadiul urmăririi penale. De asemenea, s-a solicitat, ca în cazul în care au fost întreprinse măsuri de audiere a persoanelor despre care se presupune că au achiziționat bunuri de la respectiva societate și au achitat contravaloarea lor (fără a primi documente legale pentru sumele de bani plătite), să se transmită în copie un număr relevant din declarațiile luate în acest scop. Inspectoratul de Poliție Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. ... din data de (fila nr. 95) comunică faptul că față de administratorii SC RTC SRL s-a dispus începerea urmăririi penale sub aspectul comiterii infracțiunilor de contrabandă și evaziune fiscală, fapte prevăzute de art. 270 alin. (3) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, respectiv art. 9 alin. (1) lit. a), b) și e) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu aplicarea art. 41 alin. (2) și art. 33 lit. a) din Codul Penal.

Deși s-a solicitat expres (fila nr. 72), organele de poliție nu au transmis, nici cel puțin exemplificativ, copii după declarațiile luate persoanelor identificate în înscrisurile avute în vedere la stabilirea suplimentară de impozite, declarații care să confirme aprecierile inspecției fiscale vizând realitatea tranzacțiilor presupuse că ar fi avut loc și implicit temeinicia ascunderii surselor impozabile precum și a omisiunilor evidențierii integrale a veniturilor realizate.

Reținem de asemenea că, în urma solicitării organelor de soluționare, inspecția fiscală, prin adresa nr. .../... (fila nr. 97), precizează că Inspectoratul de Poliție județean nu a pus la dispoziție declarații scrise ale persoanelor despre care se

presupune că au achiziționat bunuri de la societatea în cauză și nici inspectorii care au efectuat controlul nu au întreprins măsuri de audiere a persoanelor respective.

Prin contestația formulată, petenta, prin dl R.C., susține că înscrisurile din caiete reprezintă date cu privire la sondarea pieței de profil, precomenzi, din care unele s-au materializat în vânzări către diferiți clienți înregistrate în evidența contabilă, mărfuri ce urmează a fi achiziționate de la furnizori pentru completarea gamei de produse sau pentru onorarea unor comenzi speciale. Aceleași explicații se regăsesc și în nota explicativă dată de unul din administratori pe parcursul inspecției fiscale (filele nr. 35-36). Contestatoarea arată că inspecția fiscală nu aduce nici o dovadă din care să rezulte că s-au efectuat achiziții interne sau intracomunitare de bunuri fără forme legale care ar fi putut face obiectul vânzărilor ilicite, precizând că la două controale (februarie și septembrie) nu s-au stabilit diferențe între stocul fizic (faptic) și cel scriptic. Conținutul caietelor nu pot proba existența unor fapte sau împrejurări care să ducă la concluzia că societatea a ținut și condus evidențe duble. Folosirea acestor caiete ca mijloace de probă și suport pentru stabilirea bazei de impunere o consideră nejustificată în condițiile în care s-au respectat prevederile art. 80 din Codul de procedură fiscală privitor la conducerea evidențelor și fiscale. Se apreciază că valoarea de documente contabile (documente justificative) a acestor caiete se poate stabili numai printr-o expertiză judiciară în cadrul procesului penal, proces în care prevalează principiul prezumției de nevinovăție.

În raport cu probatoriul dosarului, a punctelor de vedere susținute de contestatoare, ale celor exprimate de activitatea de inspecție și a normelor legale în vigoare, organul de soluționare va analiza dacă se poate pronunța pe fond cu privire la legalitatea și temeinicia sumelor stabilite suplimentar, în condițiile în care inspecția fiscală a reținut starea de fapt doar în baza unor înscrisuri neoficiale puse la dispoziție de organele de cercetare penală, fără a verifica (cel puțin prin sondaj) dacă aceste înscrisuri reprezintă într-adevăr valorificări de bunuri neevidențiate în contabilitate.

În drept, din punct de vedere procedural, sunt aplicabile prevederile art. 49, 64, 52, 56, 65, 80, 94 și 105 din Codul de procedură fiscală, precum și pct. 91.4 și 102.1 din Normele metodologice date în aplicare, a căror conținut total sau în extras le redăm în cele ce urmează:

art. 49 *Mijloace de probă*

alin. (1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

art. 64 *Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

art. 52 *Obligația de a furniza informații*

alin. (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații

și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

art. 56 *Prezentarea de înscrisuri*

alin. (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

art. 65 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

art. 80 *Reguli pentru conducerea evidenței contabile și fiscale*

alin. (5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.

alin. (7) Organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impunere ținute de contribuabil.

art. 94 *Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

alin. (2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

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

d) solicitarea de informații de la terți;

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

Norme metodologice

91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.

Art. 105 *Reguli privind inspecția fiscală*

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*

Norme metodologice

102.1. *La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative*

și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și pct. 2 din Anexa nr. 1 a O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, norme legale care prevăd:

- Legea nr. 82/1991:

art. 6

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

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

- O.M.E.F. nr. 3512/2008:

Anexa 1, pct. 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În raport cu normele legale precitate rezultă că pentru determinarea stării de fapt fiscale se administrează mijloacele de probă precizate de lege, putându-se proceda, printre altele la folosirea înscrisurilor. În contextul de mai sus, la cererea organului fiscal, contribuabilul are obligația de a pune la dispoziția acestuia informațiile, registrele, documentele de afaceri și orice alte înscrisuri necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

În conformitate cu teza a I-a a art. 64 din Codul de procedură fiscală, constituie probe la stabilirea bazei de impunere documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului. Potrivit art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată coroborat cu pct. 2 din Anexa nr. 1 la Normele metodologice aprobate prin O.M.E.F. nr. 3512/2008 pot dobândi calitatea de documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate numai documentele care furnizează toate

informațiile prevăzute de norme (a se vedea elementele principale ale documentelor justificative enumerate la pct. 2 din Normele metodologice amintite). Din această perspectivă, înscrierile făcute în caietele folosite de inspecția fiscală la determinarea bazei de impunere nu pot constitui, singure, mijloace care să demonstreze existența certă a unor fapte sau acte juridice de natura celor care au generat litigiul fiscal, iar prin urmare asemenea mijloace nu pot avea forța probantă a documentelor justificative la care face referire art. 64 din Codul de procedură fiscală. Este adevărat că în cazul în care există și alte acte doveditoare (teza a II-a a art. 64 din Codul de procedură fiscală), acestea se vor lua în considerare la stabilirea bazei de impunere, cu precizarea că prin acte doveditoare trebuie să se înțeleagă acele înscrisuri care fac dovada raportului juridic litigios și implicit a drepturilor și obligațiilor născute din acestea. Considerăm că înscrisurile folosite de inspecția fiscală la determinarea bazei de impunere nu pot intra în această categorie, ele constituind, după opinia noastră, un început de dovadă scrisă, care trebuie coroborată însă cu alte probe pentru a fundamenta constatările și măsurile dispuse prin decizia de impunere. Menționăm că deși contestatoarea arată în explicațiile date cu ocazia inspecției că înscrierile din caietele folosite la determinarea bazei de impunere suplimentare nu reprezintă vânzări de mobilă, ci sondări de piață, comenzi ale diverselor persoane fizice, etc., organele de control au înlăturat aceste apărări fără a face investigațiile necesare pentru a combate susținerile contribuabilului și implicit pentru a-și motiva decizia de impunere pe bază de probe și constatări proprii așa cum prevede art. 65 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu cele ale art. 94 și 105 din același act normativ.

Din perspectiva celor anterior arătate este evident că baza de impunere stabilită suplimentar de organele de inspecție este incertă, având ca temei o stare de fapt incompletă, la fel de incertă, determinată prin admiterea unor înscrisuri (începuturi de probă) puse la dispoziție de organele de cercetare, fără însă a le investiga conținutul și implicit raporturile pe care le reflectă aceste înscrisuri în realitate.

Având în vedere cele de mai sus se impune desființarea parțială a actului de impunere și a diferențelor stabilite prin administrarea probelor puse la dispoziție de organele de cercetare, urmează a se proceda la o nouă verificare ținându-se seama strict de considerentele prezentei. Precizăm că în condițiile date soluționarea cauzei nu poate fi suspendată, neîndeplinind condițiile prevăzute la art. 214 din Codul de procedură fiscală.

Menționăm că organul de cercetare penală nu a pus la dispoziția inspecției fiscale alte documente care să completeze probatoriul avut în vedere la stabilirea bazei de impunere suplimentară.

A.2) Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferent materialelor de construcții:

În urma inspecției fiscale, organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, înscrisă în facturile de achiziție a materialelor de construcție.

Cu privire la modul de utilizare a materialelor achiziționate organele de control au solicitat explicații d-nei R.S., în calitate de administrator, aceasta precizând că *“au fost puse la sediul firmei de la data respectivă”*. Organele de control nu au reținut această explicație întrucât sediul firmei de la data respectivă din

B., str.P.M., nr., sc., ap. ... nu era proprietatea societății, nefiind prezentate documente din care să reiasă că materialele au fost utilizate în această locație, iar după modificarea sediului firmei investiția nu a fost recuperată.

Se reține că petenta a avut sediul social înregistrat la adresa: B., str. P.M., nr., sc., ap. ... (a se vedea în acest sens Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA eliberat de organele fiscale la data de 07.11.2007 – fila nr. 85). Potrivit certificatului de înregistrare eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud (fila nr. 90), la data de 07.03.2012 sediul social al societății figurează în B., str. M.E., nr., sc.

Cu adresa nr. .../... (fila nr. 69) s-a solicitat petentei transmiterea actului în baza căruia sediul firmei a funcționat la locația situată în B., str. P.M., nr. ... sc., ap. Cu aceeași adresă au fost solicitate facturile pentru achizițiile de materiale de construcții din luna ... 2009, pentru care organele de control nu au acordat dreptul de deducere al TVA aferentă, precum și documente din care să reiasă că respectivele materiale au fost utilizate pentru modernizarea primului sediu al societății. Ca urmare a acestei solicitări, societatea contestatoare a transmis contractul de comodat nr. ... din data de ... și xerocopiile după documentele de achiziție a materialelor în cauză. În ceea ce privește utilizarea materialelor respective, prin adresa nr. .../... (fila nr. 81) administratorul societății precizează că pentru a limita cheltuielile cu manopera, a executat lucrările în regie proprie, împreună cu două rude apropiate. Cu privire la tâmplăria PVC achiziționată de la SC GP SRL, se precizează că aceasta a fost montată de angajații firmei furnizoare, manopera fiind inclusă în factură.

Organul de soluționare a mai efectuat o intervenție, prin adresa nr. .../... (fila nr. 82), solicitând clarificarea punctuală, pe bază de documente probatorii, a materialelor de construcție înscrise în facturile transmise și a lucrărilor efectuate care au fost folosite pentru modernizarea încăperii cu destinația de sediu social, inclusiv notele de înregistrare a acestora în evidența contabilă. Deși petenta a primit solicitarea în data de 12.12.2012 (a se vedea confirmarea de primire – fila nr. 84), aceasta nu a adus clarificări în acest sens, până la data prezentei.

Situația materialele achiziționate pentru care nu s-a acordat drept de deducere al TVA se prezintă astfel:

- factura nr. .../... (fila nr. 80) emisă de SC S SRL prin care s-au achiziționat materiale de construcții constând în 69 plăci de rigips, 123 profile și șuruburi în valoare de ... lei, TVA aferentă ... lei;

- factura nr. .../... (fila nr. 79) emisă de SC P-G SRL prin care s-au achiziționat 5,84 mp de marmură în valoare de ... lei, TVA aferentă ... lei;

- facturile nr. .../..., .../... și .../... (filele nr. 76-78) prin care s-a achiziționat tâmplărie PVC Rehau Germania în valoare totală de ... lei, TVA aferentă ... lei.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, de normele legale în vigoare și de susținerile părților organul de soluționare urmează să stabilească dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții folosite la amenajarea unui imobil, în condițiile în care aceasta nu face dovada că bunurile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv pentru modernizarea camerei pusă la dispoziție prin contractul de comodat pentru a fi folosită drept sediu social.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile achiziționate, la art. 145 alin. (2) lit. a), se stipulează: „*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;(…)”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere art. 146 alin. (1) lit. a) Codul fiscal precizează:

„*Condiții de exercitare a dreptului de deducere:*

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”

Potrivit prevederilor legale anterior enunțate, legiuitorul a condiționat deductibilitatea TVA pentru bunurile achiziționate și a serviciile efectuate în beneficiul său, de deținerea unei facturi întocmite conform legii și de necesitatea acestor achiziții pentru nevoile firmei, respectiv utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile, aceste condiții trebuind să fie îndeplinite cumulativ.

Din cuprinsul contractului de comodat (fila nr. 75) transmis reiese că proprietarii-comodanți au pus la dispoziție cu titlu gratuit o încăpere din imobilul situat în B., str. P.M., nr. ..., sc. ..., ap. ..., înscris în cartea funciară sub nr. .../... din ..., sub nr. topo .../e/..., comodatarii SC RTC SRL, în scopul stabilirii sediului social.

Conform extrasului de carte funciară amintit (filele nr. 73-74) acest imobil cuprinde 2 camere, o bucătărie, o cămară de alimente, o baie, un antreu și un balcon. Mai mult, în acest imobil este stabilit domiciliul d-lui R.C. și a soției R.S., persoanele fizice care, în cauză, au atârnat calitatea de comodanți cât și de reprezentanți legali ai comodatarii.

Analizând facturile cuprinzând materiale de construcții (filele nr. 76-80) în valoare totală de ... lei, TVA aferentă ... lei, și referindu-ne la cantitățile în care acestea au fost achiziționate (69 plăci rigips, 123 profile, 15 buc, PVC), apreciem că acestea nu puteau fi utilizate doar la amenajarea unei singure încăperi, unde funcționa sediul social al SC RTC SRL, ci pentru întreg imobilul.

Menționăm însă că petenta nu a probat afirmațiile inserate în contestația depusă. Nici în completările ulterioare nu a precizat concret unde au fost montate materialele de construcții și tâmplăria PVC în cauză, cu toate că i s-a solicitat în mod expres aceasta, prin intervenția nr. .../... (fila nr. 82), primită de aceasta în data de 12.12.2012 (fila nr. 82). Or, proba destinației certe a acestor lucrări trebuia făcută de contestatară, așa cum prevede art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale: „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Având în vedere cele de mai sus, constatăm că nu se poate determina (din totalul materialelor) care sunt materialele folosite la lucrările aferente camerei cu

destinația de sediu social și prin urmare în scopul operațiunilor taxabile, iar contribuabilul deși i s-a acordat posibilitatea justificării materialelor utilizate la amenajarea camerei cu destinația de sediu, nu a făcut-o.

Invocarea de către petentă a prevederilor legale privind amortizarea cheltuielilor și a modernizărilor la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau date în locație de gestiune nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acestea sunt incidente determinării profitului impozabil și a impozitului aferent, în speță, lucrările fiind analizate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, considerăm că exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor materiale, s-a făcut nejustificat, urmând a se respinge ca neîntemeiată și neprobată contestația pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în cuantum de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și suma de ... lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, având în vedere principiul de drept „*accessorium sequitur principale*”, acestea vor urma obligațiile fiscale principale care le-au generat, organele de inspecție fiscală reanalizându-le în funcție de dispozitivul prezentei decizii.

B) Referitor la solicitarea petentei de a suspenda măsurile dispuse de organele de control până la soluționarea pe fond a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. .../...., invocând în drept art. 214 alin. (1) lit. b) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală, facem următoarele precizări:

Constatăm că prin Dispoziția nr. .../... (filele nr. 61-62) organele de control au stabilit măsuri, dintre care singura care intră în competența organelor de soluționare a contestațiilor se referă la diminuarea pierderii fiscale, aspect analizat la punctul A, în raport cu sumele suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată. Pentru celelalte măsuri competența revine organului emitent al actului, în baza art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin. (1) și (3) din O.G. nr. 92/2003 *privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare* se:

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../.... pentru suma totală de lei, din care suma de ...lei reprezintă impozit pe profit și suma de ...lei reprezintă TVA, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal, având în vedere strict considerentele prezentei decizii, cu respectarea termenului și condițiilor prevăzute de art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate pentru suma de ... lei, constând în TVA, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../....

3. Desființarea totală a măsurilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii în cuantum de ... lei, urmând ca acestea să fie reanalizate prin prisma punctelor 1 și

2 ale dispozitivului deciziei de soluționare, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV