



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. 22/2012



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. 23 / 24.05.2012

privind soluționarea contestației depusă de **SC B SRL**
cu sediul în loc.Bistrița, str. ..., nr..., jud.Bistrița-Năsăud,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.../05.04.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ../03.04.2012, înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ../05.04.2012, în legătură cu contestația depusă de **SC B SRL**.

Contestația a fost formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr...21.02.2012 împreună cu anexele și deciziile aferente, acte administrative fiscale emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud.

Întrucât în contestația inițială nu s-a făcut nicio mențiune cu privire la sumele contestate, prin adresa nr.../09.04.2012 s-a solicitat petentei precizarea cuantumului sumei contestate, defalcată pe categorii de impozite și taxe, dar și motivarea în fapt și în drept pentru fiecare sumă contestată.

Ca urmare, prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr...19.04.2012, contestatoarea, prin mandatară SCA .., aduce precizări la contestația depusă inițial, respectiv solicită anularea ca netemeinice și nelegale a Deciziei de impunere nr. ../21.02.2012 și a Dispoziției de măsuri nr. ../21.02.2012 și menționează că suma totală contestată este de **... lei**, din care suma de **.. lei** reprezintă impozit pe profit, suma de **.. lei** reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit, suma de **... lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată, iar suma de **.. lei** reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

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

I. Prin Decizia de impunere nr. ../21.02.2012 (filele 171-174), emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală, s-a stabilit suplimentar în sarcina SC B SRL impozit pe profit în sumă de ... lei, accesorii aferente impozitului pe profit în suma de .. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei.

Constatările organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../21.02.2012 (filele 88-161), încheiat ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la SC B SRL în perioada 03.10.2011-21.02.2012, inspecție fiscală ce a cuprins perioada 01.10.2008-31.12.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată, respectiv 01.10.2008-30.09.2011 pentru impozitul pe profit.

În concret, constatările organelor de inspecție fiscală care au dus la stabilirea de sume suplimentare sunt următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

1. SC B SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna **decembrie 2010** cheltuieli privind prestările de servicii în valoare de .. **lei**, în baza facturii nr../31.12.2010(fila 149), în valoare totală de .. lei, emisă de **SC U SRL**, societate afiliată (asociat unic și administrator al acestei societăți fiind dna ..., soția dlui ... – asociat unic și administrator al SC B SRL).

Întrucât lucrările consemnate în factura respectivă nu au fost justificate prin prezentarea de contracte, devize sau situații de lucrări, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste operațiuni nu au avut loc în realitate (cheltuielile nu au fost efectuate) și ca urmare, invocând prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, tranzacția nu a fost luată în considerare la calculul profitului impozabil. De asemenea, s-a considerat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Codul fiscal, astfel încât, conform art.19 alin.(1) din același act normativ, cheltuielile în sumă de ... **lei** au fost considerate ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri și prin urmare **nedeductibile din punct de vedere fiscal**.

2. SC B SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna **ianuarie 2011** venituri din prestări de servicii în valoare de .. **lei**, în baza facturii nr../30.06.2011(în valoare totală de ... lei - fila 120), emisă către **SC U SRL**, societate afiliată.

Legat de această tranzacție, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- „lucrările de săpături” consemnate în factura respectivă nu au fost justificate prin prezentarea de contracte, devize sau situații de lucrări;

- în nota explicativă (fila 121), administratorul declară că lucrările respective au fost efectuate cu utilaje închiriate de la SC F SRL conform Contractului nr../14.04.2010 (filele 111-116), dar urmare a verificării documentelor contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a fost identificată nicio factură de închiriere utilaje emisă de SC F SRL către petentă;

- petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală factura nr../18.06.2010 (fila 110) emisă de SC FSRL, aceasta însă reprezintă c/v unor lucrări de construcții și nicidecum c/v închirierii utilajelor.

Având în vedere aceste aspecte, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția respectivă, considerând că aceasta nu are un scop economic și, pe cale de consecință, conform prevederilor art.19 alin.(1) din același act normativ, au considerat că **veniturile în sumă de ... lei nu pot fi luate în calcul la stabilirea profitului impozabil**.

3. SC B SRL a înregistrat în evidența contabilă în lunile **decembrie 2010 și ianuarie 2011** la cheltuieli, contravaloarea a 10 facturi fiscale (reprezentând servicii închiriere excavator, buldoexcavator și autobasculantă vizând perioada august-

decembrie 2010 – filele 139-148) emise sub antetul **SC P SRL**, în valoare totală de **... lei** (în luna decembrie 2010 - 5 facturi în valoare de .. lei și în luna ianuarie 2011 - 5 facturi în valoare de ... lei). În vederea justificării acestor cheltuieli, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de închiriere utilaje cu personal de deservire aferent nr.../02.08.2010 (filele 134-138).

În legătură cu aceste tranzacții, organele de inspecție fiscală au considerat că există suspiciuni cu privire la realitatea lor, deoarece:

- cele 10 facturi au fost emise abia în lunile decembrie 2010 și ianuarie 2011, cu toate că acestea reprezintă c/v închiriere utilaje pentru lunile august-decembrie 2010;

- cu ocazia inspecției fiscale, dnul ... - administratorul societății nu dă explicații lămuritoare cu privire la derularea tranzacțiilor aferente contractului de închiriere încheiat cu SC P SRL (nu știe ce persoane au menevrat utilajele, ce numere de înmatriculare aveau utilajele și nu prezintă alte documente care să dovedească realitatea operațiunii de închiriere).

Urmare acestor suspiciuni, organele de verificare au solicitat, prin adresa nr.../06.10.2011(filele133-134), Activității de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Cluj efectuarea unui control încrucișat la SC P SRL, în vederea clarificării tranzacțiilor consemnate în cele 10 facturi.

Din răspunsul primit de la DGFP Cluj (filele 124-129) se desprind următoarele:

- nu s-a putut lua legătura cu administratorul societății, la sediul declarat locuind vechiul administrator care la data de 17.12.2009 a cesionat părțile sociale unui cetățean cu domiciliul în Ungaria, acesta având obligația, conform prevederilor din Actul adițional înregistrat la ORC Cluj, să modifice sediul social într-un termen de 2 luni de la data cesionării, modificare ce nu s-a produs până la data controlului;

- conform bazelor de date existente la nivelul DGFP Cluj, SC P SRL nu a mai depus la organul fiscal declarații după data cesionării și ca urmare, din data de 30.05.2011 societatea a fost declarată inactivă;

- analizând informațiile din declarațiile 394 s-a constatat că mai multe firme, printre care și contestatoarea, au raportat achiziții de la SC P SRL fără ca aceasta să declare livrările respective.

Având în vedere aceste constatări, dar și suspiciunile rediate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile economice consemnate în cele 10 facturi nu au fost efectuate în realitate.

Ca urmare, invocând prevederile art.11 alin.(1), ale art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul la stabilirea profitului impozabil tranzacțiile aferente celor 10 facturi emise sub antetul SC P SRL, considerând ca **nedeductibile cheltuielile aferente în sumă de ... lei.**

Aferent tranzacțiilor prezentate la pct.1-3 de mai sus, considerate ca fiind fără scop economic, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **... lei.**

4. SC B SRL a dedus în perioada 01.05.2009-30.09.2011 cheltuieli privind combustibilii în valoare totală de ... lei.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismul din dotare nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, au considerat că suma de ... lei (fila 109) **nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.**

Aferent acestei măsuri s-au stabilit influențe la impozitul pe profit astfel:

- cu suma de ... lei (... lei + .. lei) a crescut baza impozabilă pentru **trim.IV 2009 și trim.IV 2010**, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de **... lei**, respectiv **...lei;**

- cu suma de ... lei a fost diminuată pierderea fiscală la 30.09.2011;

- suma de .. lei nu a influențat baza impozabilă, întrucât este aferentă perioadei în care societatea a datorat impozit minim conform art.18 din Codul fiscal, respectiv trimestrului IV 2011 - pentru care nu s-a finalizat calculul impozitului la data controlului.

Urmare a constatărilor prezentate la pct.1-4, s-au stabilit următoarele influențe asupra profitului impozabil și a impozitului pe profit:

- suma de ... lei s-a constituit în baza impozabilă suplimentară, rezultând astfel un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei;**

- cu suma de ... lei a fost mărită pierderea fiscală la 30.09.2011;

- suma de .. lei nu a influențat baza impozabilă, întrucât este aferentă perioadei în care societatea a datorat impozit minim conform art.18 din Codul fiscal, respectiv trimestrului IV 2011 - pentru care nu s-a finalizat calculul impozitului la data controlului.

Aferent sumelor suplimentar stabilite la impozitul pe profit au fost calculate **accesorii în sumă totală de ... lei** (majorări/dobânzi în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei – fila 117).

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

1. SC B SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna **decembrie 2010** TVA deductibilă în sumă de ... lei, în baza facturii nr.../31.12.2011(fila 149), în valoare totală de .. lei, emisă de **SC U SRL**, societate afiliată.

Întrucât la coloana „*Denumirea produselor sau serviciilor*” din factura respectivă s-a evidențiat doar „*prestări servicii*”, fără a avea anexate situații de lucrări pentru a se identifica ce prestări au fost efectuate în mod concret, organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.155 alin.(5), lit.h) din Codul fiscal.

Ca urmare, **organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere pentru luna decembrie 2010 TVA în sumă de .. lei.**

2. SC B SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna **iunie 2011** TVA colectată în sumă de ... lei, în baza facturii nr.../30.06.2011(în valoare totală de .. lei - fila 120) emisă **către SC U SRL**, societate afiliată.

Legat de această factură, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- la denumirea produselor sau seviciilor s-a înscris doar „*lucrări de săpături*”, fără a se specifica cantitatea și unitatea de măsură a lucrărilor efectuate, încălcându-se astfel prevederile art.155 alin.(5) lit.h) din Codul fiscal;

- lucrările de săpături, consemnate în factura respectivă nu au fost justificate prin prezentarea de contracte, devize sau situații de lucrări;

- în nota explicativă (fila 121), administratorul declară că lucrările respective au fost efectuate cu utilaje închiriate de la SC F SRL conform Contractului nr.../14.04.2010 (filele 111-116), dar urmare a verificării documentelor contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a fost identificată nicio factură de închiriere utilaje emisă de SC F SRL către petentă;

- petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală factura nr.../18.06.2010 (fila 110) emisă de SC F SRL, aceasta însă reprezintă c/v unor lucrări de construcții și nicidecum c/v închirierii utilajelor.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacția înscrisă în factura nr.../30.06.2011 nu este reală și, pe cale de consecință, invocând prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal și ale art.6 din Codul de procedură fiscală, **TVA colectată în sumă de ... lei nu a fost luată în considerare** la stabilirea TVA de plată pentru luna iunie 2011.

3. SC B SRL a înregistrat în evidența contabilă în lunile decembrie 2010 și ianuarie 2011 TVA deductibilă în sumă totală de ... lei aferentă unor facturi fiscale (10 facturi fiscale –filele 24-34) emise sub antetul SC P SRL Cluj-Napoca.

Urmare a verificării celor 10 facturi, organele de inspecție fiscală au constatat că datele de identificare ale cumpărătorului înscrise în facturile respective nu corespund cu datele de identificare ale SC B SRL.

Astfel, pe facturile 208, 210, 212, 215, 217, 223, 226, 229 și 231 (filele 140-148), la cumpărător este înscris SC B SRL, dar CUI –ul (...) aparține SC M SRL Chiuză, iar nr. de înreg. la RC (..) aparține SC I SRL Bistrița. De asemenea, pe factura 235 (fila 139) la cumpărător este înscris SC B SRL, dar CUI –ul (..) aparține SC PSRL Iclod, iar nr. de înreg. la RC (..) aparține SC T T SRL Cîmpia Turzii.

Având în vedere aceste constatări, dar și cele prezentate pe larg la pct.3 de la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile economice reflectate în aceste facturi nu au fost efectuate în realitate și, pe cale de consecință, invocând prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal și ale art.6 din Codul de procedură fiscală, nu au luat în considerare respectivele tranzacții.

De asemenea, s-a considerat că au fost încălcate prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal (datorită faptului că informațiile înscrise în facturile respective sunt ireale) și, ca urmare, **nu s-a admis la deducere TVA în sumă totală de ... lei (... lei pentru luna decembrie 2010 și ... lei pentru luna ianuarie 2011).**

4. SC B SRL a dedus, în perioada 01.05.2009-30.09.2011, TVA în sumă totală de ... lei (fila 109), de pe documente de aprovizionare cu carburanți utilizați pentru un autoturism destinat exclusiv transportului rutier de persoane.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismul respectiv nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.145¹ alin.(1) lit.a-d) din Codul fiscal, au considerat că **TVA în sumă de ... lei nu poate fi dedusă.**

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta, în perioada noiembrie 2009-ianuarie 2010, a declarat eronat TVA de recuperat în sumă de ... lei, încălcându-se astfel prevederile art.82, alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Urmare a verificării, **această sumă s-a constituit în TVA suplimentar de plată**, conform anexei 17 la raportul de inspecție fiscală (filele 107-108).

Aferent sumelor suplimentar stabilite la TVA, descrise la pct.1-5, au fost calculate **accesorii în sumă de lei** (majorări calculate conform anexei 18 la RIF – filele 104-106).

Pentru toate sumele suplimentar stabilite la TVA și impozit pe profit a fost emisă Decizia de impunere nr. .../21.02.2012.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../21.02.2012 (filele 171-174) emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la AIF Bistrița-Năsăud sub nr.29.03.2012 (filele 1-87, 201-202).

Contestația (filele 1-87), împreună cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost transmisă către Biroul de soluționare a contestațiilor prin adresa nr. .../03.04.2012 (filele 187-191), înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./05.04.2012.

Întrucât în cererea introductivă nu s-a făcut nicio mențiune cu privire la sumele contestate, motivarea în fapt fiind sumară, iar motivarea în drept lipsa cu desăvârșire, în virtutea rolului activ prevăzut de art.7 din Codul de procedură fiscală, prin adresa .../09.04.2012 (confirmată de primire în data de 12.04.2012-fila 200), s-a solicitat petentei precizarea cuantumului sumei contestate, defalcată pe categorii de impozite și taxe, dar și motivarea în fapt și în drept pentru fiecare sumă contestată.

Prin adresa de răspuns, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../19.04.2012 (filele 201-202), formulată prin mandatară SCA contestatoarea aduce precizări la contestația depusă inițial.

Din contestația depusă (filele 1-87) și completările ulterioare (filele 201-202), rezultă că sumele contestate sunt: .. lei - impozit pe profit; .. lei - accesorii aferente impozitului pe profit; .. lei - taxă pe valoarea adăugată și .. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (toate sumele suplimentar stabilite prin decizia de impunere).

Petenta solicită anularea ca netemeinică și nelegale a Deciziei de impunere nr. .../21.02.2012 și a Dispoziției de măsuri nr. .../21.02.2012, în sprijinul cererii sale invocând următoarele:

- nu este corect ca societatea să fie penalizată pentru greșelile comise de alte societăți;

- referitor la prestările facturate/executate către/de SC U SRL nu este adevărat ceea ce s-a specificat în raportul de inspecție fiscală, respectiv faptul că nu sunt situații de lucrări, întrucât acestea sunt păstrate la dosarul lucrării. Situațiile de lucrări s-au prezentat dar nu au fost luate în considerare;

- pentru utilajele închiriate de la SC P SRL sunt situații de lucrări;

- organele de control nu au avut în vedere toate actele existente întocmite cu ocazia desfășurării operațiunilor comerciale, astfel încât actele contestate au fost emise fără a se avea în vedere situația de fapt reală;

- cu excepția documentelor financiar-contabile, nu s-a administrat niciun mijloc de probă din cele reglementate la art.49 din Codul de procedură fiscală, prin care să se probeze în mod neechivoc constatările din raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației în sensul reevaluării faptelor și menționează că anexează situațiile de lucrări.

Documentele anexate la contestație (filele 1-85 din dosar) reprezintă:

- filele 1-2 – copie după Contractul de prestări servicii nr. ./10.12.2010, încheiat între SC B SRL - în calitate de beneficiar și SC U SRL - în calitate de prestator;

- filele 3 - 27 - copie după situația de lucrări aferentă obiectivului „Alimentare cu apă în satele ...”, pentru valoarea totală de ei, în care autoritate contractantă este SC B SRL, investitor – SC B SRL, iar contractant – SC U SRL;

- filele 28-45 - copie după situația de lucrări aferentă obiectivului „Alimentare cu apă în satele ..”, pentru valoarea totală de lei, în care autoritate contractantă este SC U SRL, investitor – SC B SRL, iar contractant – SC U SRL;

- filele 46-47 – copie după Contractul de prestări servicii nr. ./14.12.2010, încheiat între SC U SRL - în calitate de beneficiar și SC B SRL - în calitate de prestator;

- filele 48-54 – copie după situația de lucrări aferentă obiectivului „Alimentare cu apă în satele ..”, pentru valoarea totală de lei, în care autoritate contractantă este SC U SRL, investitor – SC U SRL, iar contractant – SC B SRL;

- filele 55-77 – copie după situația de lucrări aferentă obiectivului „Alimentare cu apă în satele ..”, pentru valoarea totală de lei, în care autoritate contractantă este SC U SRL, investitor – SC U SRL, iar contractant – SC B SRL;

- filele 78-85 – copii după fișele de pontaj lunare, pentru utilajele închiriate de la SC P SRL.

În drept, petenta își argumentează cererea pe art. 8, 49 și 205 din Codul de procedură fiscală.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Sintetizând rezultatele inspecției fiscale, consemnate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere atacată, se desprind următoarele:

- aferent tranzacțiilor desfășurate de petentă cu societatea afiliată U SRL s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei și TVA suplimentar în sumă de .. lei;
- aferent tranzacțiilor desfășurate de petentă cu SC P SRL s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei și TVA suplimentar în sumă de .. lei;
- aferent achizițiilor de combustibili din perioada mai 2009-septembrie 2011 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei și TVA suplimentar în sumă de .. lei;

- aferent taxei pe valoarea adăugată declarată eronat s-a stabilit **TVA suplimentar în sumă de .. lei.**

1. Referitor la tranzacțiile desfășurate de petentă cu SC U SRL (societatea afiliată)

În fapt, pentru aspectele consemnate în Raportul de inspecție fiscală referitoare la tranzacțiile desfășurate de petentă cu SC U SRL (societatea afiliată) au fost sesizate organele de urmărire penală, prin adresa nr../23.02.2012(filele 185-186).

Sesizarea penală transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud a avut la bază Procesul-verbal de control inopinat (filele 177-182), încheiat la SC B SRL în data de 17.02.2012.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele sesizate ar putea întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni, în sensul că faptele semnalate pot fi reținute ca fiind făcute în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin evidențierea în acte contabile sau în alte documente a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea unor operațiuni fictive, răspunzător pentru acestea fiind dl ..., în calitate de administrator al societății.

Ca urmare, constatăm că pentru acest capăt de cerere sunt incidente prevederile art. 214 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală, conform căroră: *“Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când, organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă”*.

Ținând seama că, în cauză, obiectul litigiului izvorăște din reevaluarea constatărilor făcute de organele de inspecție fiscală, potrivit căroră se prezumă că operațiunile înscrise în facturile în cauză nu au avut loc în realitate, constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite, a legalității și realității operațiunilor reflectate în aceste documente, se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

Din acest punct de vedere, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control cu privire la realitatea operațiunilor consemnate în aceste documente ar determina adoptarea, pe fondul cauzei, a unor soluții diferite în ceea ce privește cererea petentei.

Cu alte cuvinte, faptele pentru care au fost sesizate organele de urmărire penală, raportate la legislația în materie, au o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și, în consecință, pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare se impune suspendarea procedurii administrative prevăzute de Codul de procedură fiscală, până când organele în drept sesizate se vor pronunța asupra realității și legalității operațiunilor în cauză.

În aceste condiții, urmează ca soluționarea pe fond a contestației formulată de SC B SRL Bistrița pentru suma de **.. lei** reprezentând impozit pe profit și suma de **.. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată, să fie suspendată până la încetarea definitivă și irevocabilă a motivelor care au determinat adoptarea acestei soluții.

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale”, contestația privind accesoriile aferente impozitului pe profit, în sumă totală de **.. lei** (.. lei - majorări de întârziere și .. lei - penalități de întârziere – fila 197 din dosar) și accesoriile aferente TVA în sumă de **.. lei** (reprezentând majorări de întârziere – fila 195) urmează să fie suspendată până la încetarea definitivă și irevocabilă a motivelor care au determinat adoptarea acestei soluții.

2. Referitor la tranzacțiile desfășurate de petentă cu SC P SRL, aferent cărora s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .. lei și TVA suplimentar în sumă de .. lei.

Având în vedere aspectele detaliate la pct.3 de la impozitul pe profit, respectiv pct.3 de la TVA (prezentate la cap.I), organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuiala, respectiv TVA deductibilă înscrise în 10 facturi emise sub antetul SC P SRL Cluj-Napoca.

Pe lângă suspiciunile organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile respective, suspiciuni care au dus la sesizarea organelor de urmărire penală în legătură cu aceste tranzacții, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că documentele respective sunt completate cu date de identificare eronate ale cumpărătorului.

Deși pentru aspectele consemnate în Raportul de inspecție fiscală referitoare la tranzacțiile desfășurate de petentă cu SC P SRL au fost sesizate organele de urmărire penală (prin adresa nr.../23.02.2012 -filele 185-186), organul de soluționare legal investit apreciază că nu se impune suspendarea soluționării contestației, având în vedere că, în raport cu problematica ce o ridică acest capăt de cerere, rezultatul finalizării acțiunii penale nu poate influența soluția ce urmează a se da pe fondul cauzei în procedură administrativă.

În concret, pentru acest capăt de cerere obligațiile bugetare stabilite suplimentar în sarcina SC B SRL izvorăsc, în principal, din reevaluarea fiscală a unor tranzacții ce au la bază documente care conțin date ireale (ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ), ipoteză în care, indiferent dacă faptele constituie sau nu infracțiuni, măsura fiscală este aceeași.

În aceste condiții, se va trece la analiza cauzei prin prisma celorlalte aspecte pe care le presupune.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că datele de identificare ale cumpărătorului înscrise în cele 10 facturi emise sub antetul SC P SRL Cluj-Napoca nu corespund cu datele de identificare ale SC B SRL.

Astfel, pe facturile 208, 210, 212, 215, 217, 223, 226, 229 și 231 (filele 140-148), la cumpărător este înscris SC B SRL, dar CUI –ul (..) aparține SC M SRL Chiuza, iar nr. de înreg. la RC (..) aparține SC ISRL Bistrița. De asemenea, pe factura 235 (fila 139) la cumpărător este înscris SC B SRL, dar CUI –ul (..) aparține SC P SRL Iclod, iar nr. de înreg. la RC (..) aparține SC T T SRL Cîmpia Turzii.

Ca urmare, invocând prevederile art.11 alin.(1), ale art.19 alin.(1) și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul la stabilirea profitului impozabil tranzacțiile aferente celor 10 facturi emise sub antetul

SC P SRL, considerând ca nedeductibile cheltuielile aferente și calculând un impozit pe profit suplimentar aferent în sumă de .. lei.

De asemenea, s-a considerat că au fost încălcate prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal și, ca urmare, nu s-a admis la deducere TVA în sumă de .. lei.

Contestatoarea, prin cererea introductivă (filele 1-87), cu privire la acest capăt de cerere) menționează că pentru utilajele închiriate de la SC P SRL sunt situații de lucrări ale utilajelor (anexând în acest sens fișe de pontaj lunare, pentru fiecare utilaj – filele 78-85 din dosar), dar nu combate în niciun fel constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la datele de identificare ale cumpărătorului, înscrise în facturile respective.

Nici prin precizarea transmisă ulterior -filele 201-202 (urmare a solicitării motivării în fapt și în drept pentru fiecare capăt de cerere)-, nu se face nicio mențiune cu privire la acest capăt de cerere.

Față de starea de fapt prezentată mai sus, urmează a se stabili:

a) Dacă petenta avea drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente unor facturi emise sub antetul SC P SRL, în condițiile în care, pe toate cele 10 facturi, datele de identificare ale cumpărătorului sunt eronate?

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.19 alin(1) din Codul fiscal: *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..”*

-Norme, pct.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 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 art.21 din Codul fiscal”.*

- art. 21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal

Nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

- art. 6 din Legea 82/1991

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

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

- OMEF 3512/2008 privind documentele financiar-contabile (reglementare contabilă date în baza Legii nr.82/1991)

Anexa nr. 1 NORME METODOLOGICE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Norme generale

Pct.15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

-Art.155, alin(5) din Codul fiscal

Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g)

.....

Cum cele 10 facturi nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, respectiv **conțin date eronate în ceea ce privește codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului**, este cât se poate de limpede că aceste facturi nu îndeplinesc cerințele unui document justificativ, potrivit legii, iar pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate în baza lor nu sunt deductibile fiscal.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță cu îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. V din 15.01.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a **diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit** în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau **care nu corespund realității**, ori care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor (M. O., Partea I, Nr. 732/ 30.10.2007).

Având în vedere aspectele detaliate mai sus, considerăm că organul de control în mod corect a considerat cheltuiala aferentă celor 10 facturi emise sub antetul SC P SRL ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit și, pe cale de consecință, legal a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **... lei**.

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale”, și contestația privind accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de **.. lei** (.. lei - majorări de întârziere și .. lei - penalități de întârziere – fila 194 din dosar) urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

b) Dacă petenta avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise sub antetul SC P SRL, în condițiile în care, pe toate cele 10 facturi, datele de identificare ale cumpărătorului sunt eronate?

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 6 din Legea 82/1991

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

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

- art.146 alin.(1) din Codul fiscal

(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 sau urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.*

-Art.155 alin(5) din Codul fiscal

Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) *numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

b) *data emiterii facturii;*

c) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

d) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*

e) *denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

f) **denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;**

g)

.....

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dreptul de deducere a TVA se poate exercita pe baza documentelor justificative care trebuiau să conțină, printre altele, codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, cod care, în cazul de față (pe toate cele 10 facturi) este eronat.

Întrucât informațiile din facturi referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sunt ireale, documentele respective își pierd caracterul de documente justificative întocmite “conform legii” și, pe cale de consecință, nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat.

Din această perspectivă, cu o minimă diligență, contestatoarea putea și trebuia să verifice și să se asigure de realitatea datelor înscrise în documentele în cauză.

Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, aparent legale, nu exonerează contestatoarea de obligația de a desfășura tranzacții prudente și de a face verificări minimale cel puțin în ceea ce privește realitatea datelor proprii de identificare înscrise în documentele justificative, dacă bineînțeles dorește să beneficieze de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță cu îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. V din 15.01.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, **inexacte** sau **care nu corespund realității**, ori care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care s-a solicitat ori exercitat dreptul de deducere (M. O., Partea I, Nr. 732/ 30.10.2007).

Concluzionăm așadar, că cele 10 facturi emise sub antetul SC P SRL nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deducerea TVA, acestea fiind completate cu date de identificare nereale.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de control că petenta nu are drept de deducere a TVA în sumă de **... lei**.

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale”, și contestația privind accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.. lei** (reprezentând - majorări de întârziere – fila 196 din dosar) urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3. Referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente achiziției de combustibili (aspecte detaliate la punctele 4 de la cap.I).

SC B SRL a dedus în perioada **01.05.2009-30.09.2011** cheltuieli privind combustibilii în valoare totală de **.. lei** și taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **.. lei** (fila 109).

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismul din dotare nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.21 alin.(4) lit.t), respectiv art.145¹ alin.(1) lit.a-d) din Codul fiscal, au considerat că, cheltuiala aferentă achiziției de combustibili, respectiv taxa pe valoarea adăugată nu pot fi deduse.

Aferent acestei măsuri s-au stabilit următoarele influențe:

- la impozitul pe profit

- cu suma de .. lei (.. lei + ..lei) a crescut baza impozabilă pentru **trim.IV 2009** și **trim.IV 2010**, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de **..lei**, respectiv **...lei**;

- cu suma de .. lei a fost diminuată pierderea fiscală la 30.09.2011;

- suma de ... lei nu a influențat baza impozabilă, întrucât este aferentă perioadei în care societatea a datorat impozit minim conform art.18 din Codul

fiscal, respectiv trimestrului IV 2011 - pentru care nu s-a finalizat calculul impozitului la data controlului.

- la taxa pe valoarea adăugată – suma de ... lei s-a constituit în TVA suplimentar de plată pentru perioada 01.05.2009-30.09.2011.

Contestatoarea, prin cererea introductivă (filele 1-87), nu combate constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv nu motivează în fapt și în drept contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Nici prin precizarea transmisă ulterior -filele 201-202 (urmare a solicitării motivării în fapt și în drept pentru fiecare capăt de cerere)-, nu se face nicio mențiune cu privire la acest capăt de cerere, chiar dacă, referitor la sumele contestate, se reține că toate sumele suplimentar stabilite fac obiectul contestației (deci și cele reprezentând impozit pe profit și TVA aferente acestui capăt de cerere).

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată declarată eronat (aspect detaliat la pct.5 de la cap.I).

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta, în perioada noiembrie 2009-ianuarie 2010, a declarat eronat TVA de recuperat în sumă de .. lei, încălcându-se astfel prevederile art.82, alin.(3) din Codul de procedură fiscală. Urmare a verificării, **această sumă s-a constituit în TVA suplimentar de plată**, conform anexei 17 la raportul de inspecție fiscală (filele 107-108).

Contestatoarea, prin cererea introductivă (filele 1-87), nu combate constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv nu motivează în fapt și în drept contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Nici prin precizarea transmisă ulterior -filele 201-202 (urmare a solicitării motivării în fapt și în drept pentru fiecare capăt de cerere)-, nu se face nicio mențiune cu privire la acest capăt de cerere, chiar dacă, referitor la sumele contestate, se reține că toate sumele suplimentar stabilite fac obiectul contestației (deci și TVA aferentă acestui capăt de cerere).

În raport cu starea de fapt descrisă la pct.3 și 4 de mai sus, urmează a se stabili dacă Biroul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond în ceea ce privește sumele contestate, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat motive de fapt și de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

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

- art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:.....

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

- pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul 2137/25.05.2011:

“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”,

- pct. 11.1 din același act normativ:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a)...;

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

Având în vedere prevederile legale antecitate, este limpede că sarcina probei revine contestatorului, ori, în cazul de față, petenta nu a motivat în niciun fel contestația cu privire la aceste capete de cerere.

De asemenea, întrucât petenta nu a adus argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv nu a motivat în fapt și în drept contestația pentru aceste capete de cerere (cu toate că s-a solicitat în mod expres acest lucru), iar organele de soluționare nu se pot substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a fost atacat actul administrativ fiscal, rezultă că sunt îndeplinite condițiile pentru respingerea contestației ca nemotivată.

Ca urmare, **pentru impozitul pe profit în sumă ... lei, respectiv taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + .. lei), contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale”, și contestația privind accesoriile aferente impozitului pe profit, în sumă totală de **.. lei** (..lei - majorări de întârziere și .. lei - penalități de întârziere – filele 117, 194, 197 din dosar) și accesoriile aferente TVA în sumă de **... lei (...+..)** - reprezentând majorări de întârziere (filele 104,192-193, 195-196) urmează să fie respinsă ca nemotivată.

În subsidiar, referitor la sumele reprezentând impozitul pe profit (.. lei) și taxă pe valoarea adăugată (.. lei), stabilite suplimentar ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielii, respectiv a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziției de combustibili în perioada 01.05.2009-30.09.2011, precizăm că acestea au fost corect calculate de către organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că autoturismul din dotare nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.21 alin.(4) lit.t), respectiv art.145¹ alin.(1) lit.a-d) din Codul fiscal.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art.210, art. 214 alin.(1) lit.a) și art. 216 din Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a)-b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul 2137/25.05.2011:

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de ... lei, din care suma de .. lei reprezintă impozit pe profit, suma de .. lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit, suma de .. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, iar suma de .. lei reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conformitate cu art.214 alin. (3) din Codul de procedură fiscală;

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de .. lei, din care suma de .. lei reprezintă impozit pe profit, suma de .. lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit, suma de . lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată, iar suma de .. lei reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../21.02.2012;

3. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma totală de .. lei, din care **suma de ..lei** reprezintă impozit pe profit, suma de .lei reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit, suma de ... reprezintă taxă pe valoarea adăugată, iar suma de .. lei reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ../21.02.2012.

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

p. DIRECTOR EXECUTIV,