

D E C I Z I A nr.4162/401/209.09.2016

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL**, în faliment, prin lichidator judiciar societatea profesională Y Hunedoara SPRL, înregistrată la fosta D.G.F.P. Hunedoara sub nr.../07.12.2012 și D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../08.06.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../09.06.2016 de către AJFP Hunedoara Inspecție Fiscală asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de SC X SRL, în faliment, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, prin lichidator judiciar societatea profesională Y Hunedoara SPRL, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, numit prin Încheierea nr.../2015, pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal în data de 10 noiembrie 2015, în Dosarul nr.../2013.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia, ambele emise de fosta D.G.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare;

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,

contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia nr.../08.02.2013 emisă de fosta D.G.F.P. Hunedoara, s-a decis suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute.

La data de 13.06.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara cu adresa nr.HDG_AIF .../09.06.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../13.06.2016 a transmis cererea de reluare a procedurii administrative de soluționare a contestației SC X SRL și fotocopii ale Ordonanței procurorului din Dosar nr.../2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara și Încheierea penală nr.../2016 din Dosar nr.../2016 al Tribunalului Hunedoara, comunicând faptul că își menține punctul de vedere cuprins în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 emisă în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012.

Prin Ordonanța procurorului din data de 04.01.2016 din Dosar nr.../2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect comiterea de către suspectul ..., administrator al SC X SRL, a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005 - întrucât există o cauză de nepedepsire prevăzută de legea penală.

Prin hotărârea definitivă a instanței penale de control judiciar, respectiv Tribunalul Hunedoara prin Încheierea penală nr.../2016 din Dosar nr.../2016, a respins ca nefondată plângerea formulată de D.G.R.F.P. Timișoara, prin A.J.F.P. Hunedoara împotriva ordonanței de clasare nr.../2012 din data de 04.01.2016.

Încheierea penală nr.../2016 din Dosar nr.../2016 al Tribunalului Hunedoara, definitivă, reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulată de petentă, conform pct.10.1 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011, respectiv Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile punctului 10.1. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara constată existența condițiilor legale pentru reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere, susținând următoarele:

Obligația fiscală suplimentară privind impozitul pe profit, majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente nu se întemeiază pe administrarea mijloacelor de probă stabilite de art.49 din Codul de procedură fiscală și nici pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor art.5, art.6 și art.7 din același Cod de procedură fiscală, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere și a rolului activ al organului fiscal.

La examinarea stării de fapt fiscale în stabilirea bazei de impunere a profitului pentru perioada anilor 2007 - 2011 nu au avut în vedere documentele

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

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile în sumă de ... lei reprezentând materiale specifice obiectului de activitate și mijloace fixe furnizate de SC A SRL Deva sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, motivat de faptul că furnizorul nu funcționează la sediul social declarat și nu a realizat aprovizionări în anul 2008 pentru a putea să realizeze operațiunea comercială de vânzare.

Așa cum a rezultat din cercetarea la fața locului, organele de inspecție fiscală au identificat bunurile ca intrate în gestiunea societății. Deși societatea a prezentat dovezi relevante privind actele și faptele în legătură cu tranzacțiile cu SC A SRL, acte și fapte însușite de organele de control, respectiv înregistrarea bunurilor în conturile corespondente naturii acestora precum și constatarea existenței fizice a materialelor neconsumate, acestea înlătură deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei fără să motiveze din punct de vedere al art.19-21 din Codul fiscal și art.109 din Codul de procedură fiscală.

În motivarea neacordării dreptului de deducere al cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând achiziția unor materiale specifice obiectului de activitate în baza facturii emisă de SC B SRL, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere. Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile au fost recepționate și date în consum, societatea prezentând documente justificative prevazute de OMFP nr.1752/2005. Factura de achiziție a fost achitată prin conturi bancare, achiziția a fost cuprinsă în jurnalul de cumpărări, decontul de TVA și declarația recapitulativă 394, argumente care fundamentează realitatea tranzacției.

În perioada 01.12.2010 - 16.12.2010, societatea a efectuat achiziții de la SC C SRL Drobeta Turnu Severin în baza a 6 facturi în valoare totală de ... lei reprezentând materiale de construcții. Organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile aceste achiziții, deși materialele existau în stoc, motivând că nu se regăsesc în lista de inventariere la 31.12.2011, respectiv după un an de la achiziție.

În același sens sunt tratate fiscal și cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând achiziții materiale de construcții de la SC D SRL Cluj.

Ori, în cazurile menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar, deși potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, achizițiile nu au fost înregistrate pe cheltuieli. Potrivit normelor legale și în condițiile în care cheltuielile nu au fost înregistrate pe cheltuielile anului 2010, calculul impozitului pe profit nu are temeinicie legală.

Calcularea și stabilirea ca obligație de plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu masa servită angajaților s-a făcut prin încălcarea prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, în sensul că, cheltuielile în sumă de ... lei trebuiau tratate din punct de vedere fiscal ca

reprezentând cheltuieli cu indemnizația de deplasare acordată salariaților, în condițiile respectării prevederilor legale privind situarea punctelor de lucru și numărul de ore lucrate.

Obligațiile fiscale suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, sunt fundamentate de organele de inspecție fiscală ca fiind aferente lipsei în gestiune de ... lei, determinată la 31.12.2011 pe baza inventarierii patrimoniului la 18.10.2012, afirmație nesusținută de mijloace de probă, lipsa de temeinicie legală fiind evidentă.

Neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de ... lei aferentă achiziției unei schele metalice este contrară dispozițiilor art.21 din Codul fiscal. În perioada de utilizare a echipamentului tehnologic respectiv, 2008 - 2011, societatea a realizat venituri impozabile în sumă de ... lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită ca obligație suplimentară în sumă de ... lei, majorări de întârziere de ... lei și penalități de întârziere de ... lei, petenta susține că determinarea bazei de impunere suplimentară în sumă de ... lei, s-a făcut prin neluarea în considerare a documentelor justificative și evidențelor contabile care potrivit art.64 din Codul de procedură fiscală, constituie probe în stabilirea bazei de impunere.

Organele de inspecție fiscală fundamentează neacordarea dreptului de deducere, invocând prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal care se referă la sfera de aplicare a dreptului de deducere și nu la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, reglementate de art.146 alin.(1) din Codul fiscal.

Societatea s-a conformat procedurii fiscale stabilită de art.65 din Codul de procedură fiscală, în sensul că a dovedit legalitatea din punct de vedere a TVA a achizițiilor în sumă de ... lei și a deducerilor de ... lei, prin prezentarea facturilor aferente tranzacțiilor și care au stat la baza declarațiilor.

Așa cum rezultă din înscrisul constatator al actelor atacate, în neacordarea dreptului de deducere a taxei, organele de inspecție fiscală au invocat motive care nu au corespondență legală în prevederile art.145 - 146 din Codul fiscal.

Concluzionând, petenta susține că societatea a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv:

- achizițiile în valoare de ... lei au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- pentru toate achizițiile deține facturi întocmite prin cuprinderea tuturor elementelor prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, ceea ce califică exercitarea dreptului de deducere a taxei ca respectând prevederile art.146 din Codul fiscal.

De asemenea, în susținere, petenta invocă Decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-354, C-355 și C-484/03 din ianuarie 2006, potrivit căreia, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare din care fac parte tranzacțiile, o altă operațiune

anterioară sau ulterioară acesteia este viciată de o fraudă aferentă plății TVA, atunci când contribuabilul nu are cunoștință și nici nu dispune de mijloace de a avea cunoștință.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii, întrucât societatea nu datorează obligațiile fiscale stabilite privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, nici majorările și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și majorările și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA, nu sunt datorate de către societate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală ale fostei D.G.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

A) Cu privire la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar

1. Achizițiile efectuate de la SC A SRL Deva

Potrivit fișei de cont 401 “furnizor SC A SRL” pentru perioada 01.06.2008 - 31.12.2008, societatea a înregistrat prin creditul contului suma de ... lei, inclusiv TVA, reprezentând facturi de achiziție, astfel:

- *factura nr.../01.07.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând schelă metalică tip Ringers. În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Schela metalică a fost recepționată și înregistrată în contul 2131 “Echipamente tehnologice” cu o perioadă de amortizare de 4 ani, fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare în contul 681, astfel:

- în anul 2008 suma de ... lei
- în anul 2009 suma de ... lei
- în anul 2010 suma de ... lei
- în anul 2011 suma de ... lei.

- *factura nr.../02.07.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând Fier PC. În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar ca mijloc de transport este menționat

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../02.07.2008 și au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare în baza bonurilor de consum nr.../02.07.2008.

- *factura nr.../31.07.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând diverse materiale (PC 52 și OB). În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar la mijlocul de transport nu se face nicio mențiune.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../31.07.2008 și au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare în baza bonurilor de consum nr.../30.09.2008 și nr.../30.09.2008.

- *factura nr.../28.08.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând diverse materiale (PC și sort). În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar mijlocul de transport nu este menționat.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../28.08.2008 și înregistrate pe cheltuieli de exploatare în baza bonului de consum nr.../30.09.2008, rămânând pe stoc cantitatea de 388 mc sort în valoare de ... lei.

- *factura nr.../01.09.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând diverse materiale (sort, piatră spartă, PC, oțel beton). În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar mijlocul de transport nu este menționat.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../01.09.2008 și înregistrate pe cheltuieli de exploatare în baza bonurilor de consum nr.../31.10.2008, ... și .../30.11.2008, .../31.10.2008 și .../30.11.2008;

- *factura nr.../30.10.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând materiale de construcție (sort și piatră spartă). În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar mijlocul de transport nu este menționat.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../30.10.2008 și nu au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare, regăsindu-se în stoc conform fișei de mișcare produs în sumă de ... lei.

- *factura nr.../30.10.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând materiale (piatră spartă). În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar mijlocul de transport nu este menționat.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../30.10.2008 și au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare în baza bonurilor de consum nr.../30.11.2008, ... și .../31.12.2008, rămânând în stoc conform fișei de mișcare produs cantitatea de 153 mc piatră spartă în valoare de ... lei.

- *factura nr.../06.12.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând materiale de construcții (ciment, nisip, pietriș). În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar mijlocul de transport nu este menționat.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../30.11.2008 și au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare în baza bonurilor de consum nr... și .../31.12.2008, rămânând în stoc conform fișei de mișcare produs cantitatea de 1.625 saci ciment în valoare de ... lei, 35

mc nisip în valoare de ... lei și 50 mc pietriș în valoare de ... lei. Total în stoc aferent facturii 63 suma de ... lei.

- *factura nr.../28.12.2008* în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând piatră spartă. În ce privește numele delegatului este menționat dl. ..., iar mijlocul de transport nu este menționat.

Materialele au fost recepționate cu nota de recepție și constatare diferențe nr.../28.12.2008 și nu au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare, rămânând în stoc conform fișei de mișcare produs piatră spartă în valoare de ... lei.

Contravaloarea facturilor fiscale a fost achitată astfel:

- în anul 2008 prin instrumente bancare în sumă de ... lei

- în data de 31.08.2009, SC A SRL încheie un contract de subrogație cu ... prin care se subrogă convențional în calitate de plătitor al lui SC X SRL, pentru suma de ... lei, reprezentând datoriile ale SC X SRL către SC A SRL.

Din inspecția fiscală efectuată la furnizorul SC A SRL cu ocazia altei verificări, organele de inspecție fiscală au constatat că nu funcționează la sediul social declarat din localitatea ..., jud. Hunedoara, având un comportament de tip fantomă.

Din consultarea livrărilor declarate de către toți partenerii SC A SRL prin declarația 394 "Declarația informativă privind livrările și achizițiile de pe teritoriul României" s-a constatat că societatea nu a efectuat achiziții în anul 2008. În acest caz, SC A SRL nu putea vinde către SC X SRL mărfuri în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere, neconfirmarea transportului, comportamentul de tip fantomă al furnizorului (missing trader), nerealizarea efectivă a operațiunii de livrare, cât și faptul că furnizorul nu avea aprovizionări de mărfuri pentru a putea să realizeze operațiunea comercială de vânzare a acestora, echipa de control a constatat că operațiunile derulate de societate cu SC A SRL Deva nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal.

În consecință, aferent cheltuielilor cu materialele achiziționate de la SC A SRL, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

2. Relația comercială cu SC B SRL

Factura emisă de către SC B SRL este în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând PC 52, OB, nisip și agregate.

Materialele au fost recepționate în baza notei de recepție și constatare diferențe nr.../08.01.2008 și date în consum potrivit bonurilor de consum nr.....

Factura a fost achitată integral prin bancă și a fost cuprinsă în jurnalele de TVA pentru cumpărare la luna ianuarie 2008, în decontul de taxă pe valoare adăugată la luna ianuarie 2008 și în Declarația recapitulativă 394 "privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României".

La datele privind expediția bunurilor de pe facturi, sunt înscrise la numele delegatului dl.... și cartea de identitate a delegatului HD ..., nefiind înscris numărul mijlocului de transport. Nu au fost prezentate avize de expediție pentru transportul materialelor.

SC B SRL a fost verificată cu ocazia altor inspecții, constatându-se că nu funcționează la sediul social declarat din localitatea ... județul Hunedoara și este în procedura de insolvență, pentru care a fost numit lichidator doamna S-a luat legătura cu Cabinetul individual de insolvență, fiind informați că nu s-a intrat în posesia documentelor financiar-contabile ale societății deși, acestea au fost solicitate potrivit art.35 din Legea nr.85/2006.

Din consultarea livrărilor declarate de către toți partenerii SC B SRL prin declarația 394 "Declarația informativă privind livrările și achizițiile de pe teritoriul României" s-a constatat că societatea nu a efectuat achiziții în semestrul 2 al anului 2007 și în semestrul I al anului 2008. În acest caz societatea nu putea livra către SC X SRL, mărfuri în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere cele de mai sus respectiv, comportamentul de tip fantomă al furnizorului (missing trader), neconfirmarea transportului, nerealizarea efectivă a operațiunii de livrare către societate, nerealitatea operațiunii comerciale derulată de societate cu SC B SRL, echipa de control a constatat că operațiunile derulate cu SC B SRL nu sunt reale, nu au avut loc și prin urmare nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal.

În consecință, aferent cheltuielilor cu descărcarea de gestiune a materialelor achiziționate de la SC B SRL, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

3. Relația comercială cu SC E SRL

SC X SRL a înregistrat în contabilitate o factură cu o valoare mai mare de 10 ori față de cea emisă de SC E SRL respectiv, factura nr../30.06.2008 în valoare totală de ... lei (față de ...) din care TVA în valoare de ... lei față de (... lei), reprezentând livrarea a 1.000 mc sort de balastieră față de (100 mc sort de balastieră).

Pentru cantitatea de 1.000 mc sort de balastieră, societatea a prezentat fișa de mișcare produs din care rezultă că a fost consumată cantitatea de 1.000 mc cu bonurile de consum 24 și 25 din data de 30.06.2008.

În consecință, aferent cheltuielilor cu descărcarea de gestiune a materialelor care au fost înregistrate de societate cu bonurile de consum menționate, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

4. Înregistrarea pe costuri a unor prestări servicii facturate de SC F SRL

SC X SRL a înregistrat prin creditul contului 401 SC F SRL, suma de ... lei inclusiv TVA în anul 2010 și ... lei în anul 2011, reprezentând facturi de prestări servicii.

Din controlul încrucișat efectuat la SC F SRL, echipa de control a constatat următoarele:

- *Contractul de prestări servicii nr.../20.04.2010* încheiat între SC F SRL în calitate de prestator și SC X SRL Vulcan în calitate de beneficiar, având ca obiect "Execuție parcuri în municipiul Petroșani.

Valoarea contractului este de ... lei inclusiv TVA, conform listei cu cantitățile de lucrări.

Din lista cu cantitățile de lucrări "Amenajare parcuri" s-a constatat că pentru executarea lucrărilor societatea avea nevoie de mașini și utilaje astfel:

- 001 Săpătură cu excavator pe pneuri
- 002 Transportul rutier al pământului cu autobasculanta
- 003 Umpluturi în straturi compactate mecanic
- 006 Transportul rutier al materialelor cu autocamionul
- 008 Prepararea asfaltului în malaxor mecanic
- 009 Transportul rutier al materialelor cu autobasculanta.

Societatea nu are înregistrate utilaje și instalații în conturile de imobilizări iar, pentru execuția lucrărilor avea nevoie de materiale (borduri, beton, piatră spartă, marcaje rutiere, etc.) pentru care societatea nu a prezentat facturi de achiziție.

În perioada aprilie - iunie 2010, SC F SRL Petroșani a emis către SC X SRL trei facturi reprezentând lucrări executate conform contract, în valoare totală de ... lei, astfel:

- nr.../30.04.2010 în valoare de ... lei din care TVA în sumă de ... lei
- nr.../31.05.2010 în valoare de ... lei din care TVA în sumă de ... lei
- nr.../30.06.2010 în valoare de ... lei din care TVA în sumă de ... lei.

În timpul controlului, societatea a prezentat Contractul de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2010, având ca obiect achiziția de la domnul ... (persoană fizică) materialele de construcții respectiv, piatră spartă, nisip, borduri de beton ciment, cherestea fag și brad, oțel beton, conform listei de inventariere în valoare de ... lei.

În situația de lucrări, materialele necesare erau în valoare de ... lei și suma încasată de SC F SRL pentru lucrare până la data controlului este de ... lei.

S-a constatat neconcordanță între cantitatea de materiale achiziționate și cantitatea de materiale facturată la SC X SRL rezultată din "Lista cu cantitățile de lucrări" anexată facturii și din contul de materiale.

Până la data controlului lucrarea nu a fost achitată.

- *Contractul de prestări servicii nr.../10.10.2010*, având ca obiect "Refacere pod peste Jiu, str.Cucului, mun.Petroșani".

Valoarea contractului este de ... lei inclusiv TVA.

Pentru efectuarea acestor lucrări, SC F SRL avea nevoie de materiale (dulapi de fag, grinzi de fag, beton armat, plasă sudată, vopsea, confecții metalice) cât și de utilaje excavator, compactor materiale.

Societatea nu a prezentat facturile de achiziție de materiale, singurul document de achiziție a materialelor fiind "Lista de inventariere anexată contractului nr.../02.04.2010".

În perioada noiembrie - decembrie 2010, SC F SRL a emis către SC X SRL două facturi reprezentând lucrări executate conform contract .../2010, astfel:

- nr.../01.11.2010 în valoare de ... lei din care TVA este ... lei
- nr.../28.12.2010 în valoare de ... lei din care TVA este de ... lei.

În nota explicativă solicitată domnului ... referitoare la întrebarea "ce materiale au fost achiziționate de F pentru executarea lucrării" acesta a răspuns că "materialele folosite existau pe stoc sau pe șantier".

Pentru efectuarea lucrării în valoare totală de ... lei, valoarea materialelor rezultată din situația de lucrări anexată este aproximativ de ... lei, materiale pe care societatea nu le avea achiziționate.

Până la data controlului lucrarea nu a fost achitată însă a fost prezentat un contract de cesiune de creanță.

- *contractul de prestări servicii nr.../03.01.2011*, având ca obiect "Lucrări de modernizare la cabana Sportul Alpin din masivul Straja, mun.Lupeni"

Valoarea contractului este de ... lei exclusiv TVA, conform listei cu cantitățile de lucrări anexată.

Din situațiile de plată anexate s-a constatat că manopera aferentă lucrărilor de modernizare la cabana Sportul Alpin din masivul Straja este în sumă de ... lei.

În anul 2011, societatea are înregistrat în bilanțul contabil ca număr mediu de salariați un singur angajat, iar cheltuielile cu salariile înregistrate în contul 641 sunt în sumă de ... lei.

Achizițiile de materiale înregistrate în rulajele cumulate la contul 3021 (materiale) sunt în sumă de ... lei.

Pentru execuția lucrărilor societatea a prezentat facturi cu prestări servicii de la 2 societăți, astfel:

- a) SC G SRL Strehaia, Mehedinți
 - factura .../31.08.2011 în sumă de ... lei din care TVA ... lei
- b) SC H SRL Târgu Jiu
 - factura ... în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei
 - factura ... în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei (factura are ștampila societății SC G SRL la rubrica ștampila furnizorului)
 - factura ... în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei.

Cheltuielile cu serviciile executate de terți la data de 31.12.2011 sunt în sumă de ... lei, iar facturile de prestări servicii emise de cele două societăți sunt în sumă totală de ... lei din care TVA ... lei.

Se menționează că SC F a facturat la SC X SRL lucrări în valoare totală de ... lei fără a prezenta și alte facturi de prestări servicii .

Facturile emise au fost înregistrate în evidența contabilă, în jurnalele de vânzări și balanțele de verificare.

În nota explicativă solicitată domnului ..., în calitate de administrator al SC F SRL, la întrebările referitoare la aspecte legate de furnizorii de prestări servicii respectiv, SC G SRL și SC H SRL, din fazele de contractare, executare, recepție și decontarea lucrărilor, a răspuns “nu pot preciza cum anume s-au derulat operațiunile”.

Din aplicațiile informatice puse la dispoziție de A.N.A.F. referitor la societățile G SRL și H SRL au rezultat următoarele :

- SC H SRL are obiect de activitate comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun cod, CAEN 4711.

Societatea nu a desfășurat activitate, singura declarație de impozite și taxe depuse la A.F.P. Târgu Jiu, este un decont de TVA pe luna martie 2011 cu sumă zero.

Ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 20.04.2012.

- SC G SRL are obiect de activitate comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, cod CAEN 4672.

Din declarația 394 aferentă sem.II 2011 depusă, rezultă că societatea nu a avut tranzacții (livrări sau achiziții) cu SC F SRL.

Din discuția telefonică din data de 13.09.2012 cu doamna ..., asociat unic și administrator al SC G SRL, aceasta nu a confirmat tranzacțiile cu SC F SRL, neavând nicio legătură cu această societate. Societatea din Strehaia se ocupă cu colectarea și valorificarea deșeurilor metalice.

Pentru edificarea aspectelor menționate, s-au făcut solicitări la terți cu adresa ../18.09.2012. În urma adresei, administratorul societății, doamna ... s-a prezentat la sediul D.G.F.P. Hunedoara și a răspuns adresei, menționând următoarele:

“- nu a avut niciodată relații comerciale cu SC F SRL și nici cu o altă societate din județul Hunedoara;

- în situația în care SC F SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Hunedoara documente (facturi, contracte, situații de lucrări, documente de încasare, etc.) care să ateste existența unor relații comerciale dintre SC G și SC F SRL, acestea sunt false, în realitate neexistând relații comerciale între societățile menționate;

- nu înțelegem de unde au procurat însemnele societății (ștampila, semnătura autorizată) având în vedere că nu am înstrăinat niciodată ștampila societății;

- pentru identificarea amprenteii reale a ștampilei societății vă rugăm să confrunțați cu cea aplicată pe documentele emise în numele societății noastre.”

Administratorul societății nu poate preciza cum s-au derulat operațiunile.

Având în vedere cele prezentate, echipa de control a constatat că operațiunile derulate de societatea verificată cu SC G SRL Strehaia nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal.

De asemenea, având în vedere că ștampila de la societatea G SRL a fost pusă pe factura societății SC H SRL Târgu Jiu, precum și celelalte aspecte menționate, echipa de control consideră că nici operațiunile derulate de societatea verificată cu SC H SRL Târgu Jiu nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că aferent facturilor de prestări servicii facturate de către SC F SRL, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

5. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC C SRL

Potrivit fișei de cont 401 "furnizor SC C SRL" emisă pentru perioada 01.12.2010 - 16.12.2010, societatea a înregistrat prin creditul contului 401, suma de ... lei, inclusiv TVA, reprezentând facturi de achiziție, astfel:

- factura nr.../01.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând ciment vrac, nisip, balastru. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI serie ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele au fost recepționate și înregistrate în contabilitate în contul 3021. Nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

- factura nr.../03.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând ciment vrac, nisip. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli

- factura nr.../05.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând ciment vrac, nisip, balastru. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

- factura nr.../07.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând oțel beton. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI serie ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

- factura nr.../10.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând oțel beton. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

- factura nr.../14.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând oțel beton. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

- factura nr.../16.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând ciment vrac, nisip, balastu. În ce privește numele delegatului este menționată doamna ... cu CI ..., fără să fie menționat mijlocul de transport.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli, dar conform listei de inventariere acestea nu se regăsesc în stocul de marfă la data de 31.12.2011.

Valoarea totală a facturilor este în sumă de ... lei.

Pentru achitarea facturilor, societatea a prezentat contractul de subrogație nr.... încheiat între domnul ... și SC C SRL prin care domnul ... se subrogă convențional în calitate de plătitor lui SC X SRL pentru suma de ... lei, reprezentând datorii ale SC X SRL către SC C SRL.

Societatea a prezentat chitanța nr.../28.12.2010, emisă de SC C SRL prin care domnul ... a achitat suma de ... lei.

Pentru diferența de ... lei, societatea a prezentat chitanțele nr.../01.03.2011, .../01.03.2011, .../12.03.2011, .../05.03.2011, .../20.03.2011 și .../16.03.2011, fiecare fiind în sumă de ... lei.

Din declarația 394 aferentă sem. II 2010 depusă de SC C SRL rezultă că societatea nu a avut tranzacții (livrări sau achiziții) cu SC X SRL.

Se constată că facturile sunt în ordine cronologică, societatea neavând alte livrări la alte societăți în perioada 01 - 16 decembrie 2010.

Din consultarea programului INFO PC pregătirea controlului, societatea C SRL are ca obiect de activitate principală Comerț cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodăresc, al aparatelor de radio și televizoarelor, cod CAEN 4643 și este în faliment din data de 10.02.2010.

Având în vedere aspectele menționate, faptul că societatea nu a putut pune la dispoziția organului de control documentele de transport, iar pentru doamna ... la CI este menționată seria ... serie care nu se regăsește pe teritoriul României, faptul că societatea desfășoară activitate de Comerț cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodăresc al aparatelor de radio și televizoarelor, cod CAEN 4643 și faptul că pe facturile emise în luna decembrie 2010 trebuia să fie precizat că societatea este în faliment, echipa de control a constatat că operațiunile derulate de societatea verificată cu SC X SRL nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal.

În consecință, echipa de control a constatat că societatea verificată datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

6. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC D SRL Cluj

Potrivit fișei de cont 401 “furnizor SC D SRL” emisă pentru perioada 12.12.2010 - 29.12.2010, societatea a înregistrat prin creditul contului 401, suma de ... lei, inclusiv TVA, reprezentând facturi de achiziție, astfel:

- factura nr.../11.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând țiglă metalică, vopsea lavabilă și polistiren de 10 cm. La date privind expediția și numele delegatului este precizat „curier”.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

- factura nr.../14.12.2010 în sumă totală de ... lei cu TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, reprezentând țiglă metalică, vopsea lavabilă și polistiren. La date privind expediția și numele delegatului este precizat „curier”.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli.

Materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli, dar conform listei de inventariere acestea nu se regăsesc în stocul de marfă la data de 31.12.2011.

Valoarea totală a facturilor este în sumă de ... lei.

Pentru achitarea facturilor, societatea a prezentat contractul de subrogație nr.... încheiat între domnul ... și SC D SRL prin care domnul ... se subrogă convențional în calitate de plătitor lui X SRL pentru suma de ... lei, reprezentând datoriile ale SC X SRL către SC D SRL.

Societatea a prezentat chitanța nr.../29.12.2010, prin care domnul ... a achitat suma de ... lei la SC D SRL.

Pentru diferența de ... lei, societatea a prezentat chitanțele nr.../26.03.2011 și .../30.03.2011.

Din declarația 394 aferentă sem. II 2010 depusă de SC D SRL rezultă că societatea nu a avut tranzacții (livrări sau achiziții) cu SC X SRL.

Din consultarea programului INFO PC pregătirea controlului, societatea D SRL are ca obiect de activitate transporturi rutiere.

Având în vedere aspectele menționate, faptul că societatea nu a putut pune la dispoziția organului de control documentele de transport, nu a putut face dovada transportului, echipa de control a considerat că operațiunile derulate de societatea verificată cu SC X SRL nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal.

În consecință, echipa de control a constatat că societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

7. Cu privire la înregistrarea pe costuri a unor prestări servicii facturate de SC I SRL Petroșani și SC J SRL Aninoasa

În perioada 2008 - 2009, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli prestate de terți” următoarele:

În anul 2008

- suma de ... lei reprezentând “masa servita” facturată de SC I SRL, cu următoarele facturi:

- factura nr.../16.06.2008 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA

- factura nr.../16.09.2008 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA

- factura nr.../11.12.2008 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA

- suma de ... lei reprezentând “masa servita” facturată de SC K SRL cu factura nr.../04.11.2008
- sumă de ... lei reprezentând “masa servita” facturată de SC J SRL, cu următoarele facturi:
 - factura nr.../01.10.2008 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA
 - factura nr.../28.11.2008 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA.

Totalul cheltuielilor cu masa servită în anul 2008 este în sumă de ... lei, din care cheltuieli deductibile ... lei.

Cheltuielile nedeductibile pentru anul 2008 sunt în sumă de ... lei.

În anul 2009

- suma de ... lei reprezentând “masa servita” facturată de SC I SRL, cu următoarele facturi:
 - factura nr.../24.04.2009 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA
 - factura nr.../27.04.2009 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA
 - factura nr.../04.09.2009 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA
 - factura nr.../11.09.2009 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA
 - factura nr.../18.09.2009 în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA
 - factura nr.../fără dată în sumă totală de ... lei pentru care nu a dedus TVA.

Totalul cheltuielilor cu masa servită în anul 2009 este în sumă de ... lei, din care cheltuieli deductibile ... lei.

În consecință, echipa de control a constatat că societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

8. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent lipsei de materii prime materiale cu ocazia inventarierii în gestiunea de materiale.

Pentru perioada 2007 - 2010, societatea a pus la dispoziția organelor de control, registrul inventar și inventarierea patrimoniului, la începutul controlului, dar pentru anul 2011, deși au fost solicitate, contabilul societății menționând că nu le găsește.

În data de 23.10.2012, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Decizia de inventariere nr.../20.12.2011 și listele de inventariere încheiate la data de 31.12.2011 pentru mijloace fixe și materiale de la clasa 2 și 3.

Societatea nu a prezentat procesele-verbale de inventariere și nu a înregistrat în registrul inventar pentru anul 2011 inventarierea patrimoniului.

Conform listelor de inventariere s-a constatat o lipsă în gestiune la conturile de materii prime și materiale în sumă de ... lei.

Deși s-a lăsat nota explicativă administratorului societății referitoare la inventarierea patrimoniului în data de 18.10.2012, administratorul nu a răspuns la întrebări. La data de 23.10.2012 au fost prezentate listele cu inventarierea patrimoniului, aferente anului 2011.

Din lipsa în gestiune înregistrată de societate în sumă de ... lei, materialele achiziționate de la societățile la care echipa de control a constatat că operațiunile derulate nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare, nu

pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal, s-au luat în calcul la datele care au avut loc intrările respectiv, la SC A SRL suma de ... lei, la SC F SRL suma de ... lei, la SC C SRL suma de ... lei și la SC D SRL suma de ... lei, în total suma de ... lei.

În concluzie, la data de 31.12.2011, masa profitului impozabil aferentă lipsei în gestiune care nu a fost luată în calcul în capitolele de mai sus, este în sumă de ... lei.

În consecință, echipa de control a constatat că societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... x 16%).

9. Cu privire la cheltuielile cu amortizarea nedeductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil

În luna iulie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 2131 "Echipamente tehnologice" o schelă metalică cu valoarea fără TVA în sumă de ... lei, cu factura nr.F.../01.07.2008 în sumă totală de ... lei din care TVA aferentă dedusă în sumă de ... lei, la care este menționat ca furnizor SC A SRL.

Perioada de amortizare a fost calculată la 4 ani, fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare în contul 681, astfel:

- în anul 2008 suma de ... lei
- în anul 2009 suma de ... lei
- în anul 2010 suma de ... lei
- în anul 2011 suma de ... lei.

Prin prisma celor reținute la punctul 1 mai sus detaliat cu referire la achizițiile efectuate de la SC A SRL Deva, organele de inspecție fiscală au mărit baza impozabilă aferentă impozitului pe profit cu suma de ... lei în anul 2008, cu suma de de ... lei în anul 2009, cu suma de ... lei în anul 2010 și cu suma de ... lei în anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit.c) și e), art.24 alin.(11) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe total perioadă verificată respectiv, 01.12.2007 - 31.12.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

B) Cu privire la determinarea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

1. Relația comercială cu SC A SRL Deva

Potrivit fișei de cont 401 "furnizor SC A SRL" pentru perioada 01.06.2008 - 31.12.2008, societatea a înregistrat prin creditul contului suma

de ... lei, inclusiv TVA în valoare de ... lei, reprezentând contravaloarea facturilor de achiziție.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 1, integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de SC A SRL.

2. Relația comercială cu SC B SRL

Factura emisă de către SC B SRL este în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare PC 52, OB, nisip și agregate.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 2, integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii emisă de SC B SRL.

3. Relația comercială cu SC E SRL

SC X SRL a înregistrat în contabilitate o factură cu o valoare mai mare de 10 ori față de cea emisă de SC E SRL respectiv, factura nr.../30.06.2008 în valoare totală de ... lei (față de ...) din care TVA în valoare de ... lei față de (... lei), reprezentând livrarea a 1.000 mc sort de balastieră față de 100 mc sort de balastieră.

Pentru cantitatea de 1.000 mc sort de balastieră, societatea a prezentat fișa de mișcare produs din care rezultă că a fost consumată cantitatea de 1.000 mc cu bonurile de consum 24 și 25 din data de 30.06.2008.

De asemenea, a înregistrat în contabilitate o factură pe care SC E SRL nu a emis-o respectiv, factura nr.../20.11.2009 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând "Facturare prestație Decembrie 2009 conform contract .../24.09.2009" - BA8 - BA16 AB 2 - Dresing.

Factura nr.../20.11.2009 a fost înregistrată în contabilitate în contul debitori 409.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează o TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei), aferentă facturilor emise de SC E SRL, pentru care nu se acordă drept de deducere în baza art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Prestările de servicii facturate de SC F SRL

SC X SRL a înregistrat prin creditul contului 401 SC F SRL, în anul 2010, suma de ... lei din care TVA în sumă de ... lei și în anul 2011, suma de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea facturilor de prestări servicii.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 4, integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de SC F SRL.

5. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC C SRL

Potrivit fișei de cont 401 “furnizor SC C SRL” emisă pentru perioada 01.12.2010 - 16.12.2010, societatea a înregistrat prin creditul contului 401, suma de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea facturilor de achiziție.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 5, integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de SC C SRL.

6. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC D SRL Cluj

Potrivit fișei de cont 401 “furnizor SC D SRL” emisă pentru perioada 12.12.2010 - 29.12.2010, societatea a înregistrat prin creditul contului 401, suma de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare facturi de achiziție.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 6, integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de SC D SRL.

7. Cu privire la TVA stabilită suplimentar aferentă lipsei de materii prime materiale cu ocazia inventarierii în gestiunea de materiale.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 8, integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea datorează o TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei (... x 24%)

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.c), art.128 alin.(4) lit.d), art.137 alin.(1) lit.c), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe total perioadă verificată respectiv, 01.12.2007 - 31.12.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent TVA stabilită suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, precum și soluționarea definitivă a cauzei penale care a făcut obiectul Dosarului nr..../2016 al Tribunalului Hunedoara, se desprind următoarele aspecte:

A. Referitor la obligațiile fiscale în sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere,

care au făcut obiectul cercetării penale finalizată prin Ordonanța procurorului din data de 04.01.2016 din Dosar nr..../2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, rămasă definitivă prin Încheierea penală nr..../2016 din data de 23.03.2016 din Dosar nr..../2016.

A.1. Referitor la suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care urmare administrării probelor în etapa de cercetare penală în Dosar nr..../2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a cărei soluționare a fost confirmată printr-o hotărâre definitivă de către instanța penală de control judiciar, respectiv Tribunalul Hunedoara în Dosar nr..../2016, s-a stabilit că starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscale nu este susținută de probe.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile derulate de SC X SRL cu furnizorii SC A SRL și SC B SRL nu sunt reale, nu au avut loc și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal, având în vedere neconfirmarea transportului, comportamentul de tip fantomă al furnizorilor (missing trader) precum și faptul că nu aveau achiziții de mărfuri pentru a putea să realizeze operațiunea comercială de vânzare a acestora.

De asemenea, referitor la prestările de servicii facturate de SC F SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că SC X SRL a înregistrat în

contabilitate operațiuni comerciale nereale, având în vedere deficiențele constatate cu ocazia verificării prin control încrucișat a partenerului de afaceri.

În consecință, s-a apreciat de către organele de inspecție fiscală că prin documentele și informațiile prezentate nu s-a făcut dovada realității operațiunilor și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală.

Organele de urmărire și cercetare penală, respectiv Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, administrând mijloace de probă specifice, în condițiile legii, a emis Ordonanța de clasare din data de 04.01.2016 din Dosar nr.../2012, rămasă definitivă, conform documentelor existente la dosarul cauzei.

În considerarea dispozițiilor punctului 10.4. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”, se constată că în Ordonanța de clasare din data de 04.01.2016 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr.../2012, s-au reținut următoarele:

- având în vedere faptul că organul fiscal a concluzionat că SC X SRL a înregistrat în contabilitate operațiuni comerciale nereale și având în vedere și cererea formulată de administratorul societății, domnul ..., privind efectuarea unei expertize contabile, în cauză s-a procedat la efectuarea unei expertize judiciare contabile;

- prin Raportul de expertiză s-au examinat: dosarul penal care conține toate actele puse la dispoziție de organul fiscal, documentele financiar contabile pe anii 2007-2011 în care s-au consemnat operațiuni comerciale derulate între SC X SRL și societățile la care face referire organul fiscal prin sesizarea penală, balanțe de verificare, contracte de prestări servicii, procese-verbale de sechestrul și lista bunurilor aparținând societății verificate;

- în urma operațiunilor derulate între SC X SRL și societățile la care face referire organul fiscal prin sesizarea penală, a rezultat o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit în sumă de ... lei, astfel:

- SC A SRL - ... lei
- SC F SRL - ... lei
- SC H SRL Târgu Jiu - ... lei.

- domnul ... a prejudiciat bugetul statului cu suma totală de ... lei, compusă din impozit pe profit de ... lei și TVA de ... lei, diferența fiind reprezentată de

dobânzi și penalități de întârziere;

- față de aspectele învederate și având în vedere faptul că expertiza contabilă întocmită în cauză, s-a întemeiat pe examinarea concretă a documentelor contabile ale societății și pe actele puse la dispoziție de organul fiscal, existente la dosarul cauzei, prin ordonanța procurorului din data 29.12.2014, s-a apreciat că prejudiciul real cauzat bugetului de stat este cel calculat de expertul contabil, prejudiciu care a fost achitat integral de suspect;

- în consecință, în cauză s-a dispus clasarea cauzei privind comiterea infracțiunii de evaziune fiscală de către domnul ..., întrucât există o cauză de nepedepsire prevăzută de legea penală;

- toate criticile formulate de organul fiscal împotriva concluziilor raportului de expertiză au caracter general, vizând în principiu valoarea prejudiciului cauzat bugetului de stat, fără a se indica argumente de fapt sau norme legale care să justifice punctul de vedere al părții civile;

- expertul contabil și-a întemeiat evaluarea stării fiscale existentă în societate în perioada verificată, pe documentele contabile ale societății dar și pe actele puse la dispoziție de organul fiscal, depuse la dosarul cauzei, nefiind luate în calcul estimări sau stări de fapt care nu se întemeiază pe documente sau norme legale;

- evaluarea efectuată prin expertiză, implicit cea referitoare la cuantumul prejudiciului, va fi apreciată ca fiind reală și justificată, urmând să fie înlăturate argumentele organului fiscal ca fiind nesuținute de probe;

- organul fiscal care nu a înțeles să solicite o nouă expertiză contabilă, putându-se aprecia că nu au fost identificate argumente de ordin faptic și legal care să justifice o astfel de cerere.

În urma celor constatate, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a dispus clasarea cauzei având ca obiect comiterea de către suspectul ... a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, întrucât există o cauză de nepedepsire prevăzută de legea penală.

Împotriva Ordonanței de clasare din data de 04.01.2016 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr.../2012, a formulat plângere D.G.R.F.P. Timișoara prin A.J.F.P. Hunedoara, iar prin Ordonanța nr.../2016 din data de 04.02.2016, prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara a respins ca nefondată plângerea petentei.

Plângerea formulată de D.G.R.F.P. Timișoara prin A.J.F.P. Hunedoara împotriva Ordonanței de clasare, a fost respinsă de Tribunalul Hunedoara - Secția Penală, prin Încheierea penală nr.../2016 din data de 23.03.2016, pronunțată în Dosarul nr.../2016, prin urmare, soluția de clasare a cauzei privind pe numitul ..., este definitivă.

Pe cale de consecință, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, respectiv soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, urmare administrării mijloacelor de probă

în etapa de urmărire penală efectuată în cauza privind pe suspectul ..., în conformitate cu dispozițiile punctului 10.4. din Ordinul președintelului A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”, rezultă că starea de fapt descrisă de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestată, nu mai poate fi luată în considerare, fiind insuficient fundamentată, în condițiile în care prin soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a constatat că:

“[...] expertul contabil și-a întemeiat evaluarea stării fiscale existentă în societate în perioada verificată, pe documentele contabile ale societății dar și pe actele puse la dispoziție de organul fiscal, depuse la dosarul cauzei, nefiind luate în calcul estimări sau stări de fapt care nu se întemeiază pe documente sau norme legale.

În consecință, evaluarea efectuată prin expertiză, implicit cea referitoare la cuantumul prejudiciului, va fi apreciată ca fiind reală și justificată, urmând să fie înlăturate argumentele organului fiscal, ca fiind nesusținute de probe. [...].”

Astfel, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, pronunțându-se asupra bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care, starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscale nu mai subzistă, conform celor arătate în cele ce preced, astfel că decizia de impunere atacată nu mai îndeplinește calitatea de act administrativ fiscal așa cum este reglementat acesta la art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, starea de fapt stabilită inițial de organele de inspecție fiscală nefiind probată de constatările organelor de urmărire penală.

În drept, din punct de vedere fiscal, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d), art.145 alin.(1) și alin.(2), art.146 alin.(1), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.128 *“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: (...)*

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit. a)-c). (...)”

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)"

Art.146 "(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155; (...)"

Art.155 "(5) 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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art.153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.c)-f), lit.h) pct.2 și lit.i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art.153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art.126 alin.(4) lit.b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art.125¹ alin.(3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de coșele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fără drept de deducere», «neimpozabilă în România» sau, după caz, «neinclus în baza de impozitare»;

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art.150 alin.(1) lit.b)-d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea «taxare inversă» pentru operațiunile prevăzute la art.160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art.152¹ ori la art.306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art.152² sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”,
respectiv art.155 alin.(5) din același act normativ, în vigoare începând cu 01 ianuarie 2010.

De asemenea, potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(4) lit.c) și f), art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 “(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.(...)”

Art.21 “(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. (...)”

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; (...)

f) 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;”

Normele metodologice:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de documente justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare. ”

Art.24 “(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. (...)

(5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

b) costul de producție, pentru mijloacele fixe construite sau produse de către contribuabil;

c) valoarea de piață, pentru mijloacele fixe dobândite cu titlu gratuit. (...)

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)”

Totodată, în ce privește legislația contabilă, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

Pct. 1. *“(1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.*

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.(...)”

Pct.4 *“(1) Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități. (...)”*

Pct.15 *“(1) Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective.(...)”*

(3) Materialele de masă ca: ciment, oțel beton, produse de carieră și balastieră, produse agricole și alte materiale similare, ale căror cântărire și măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.

(4) În listele de inventariere a materialelor prevăzute la alineatele precedente se menționează modul în care s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor respective.”

44. *“(1) "Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.*

Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț.”

Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare:

Art.6 *“(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.7 “(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.”

Art.11 “Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.”

Art.12 “(1) Contabilitatea imobilizărilor se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență.

(2) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, în condițiile stabilite de reglementările legale.”

Art.17 “(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.

(3) Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetului general consolidat se ține pe subdiviziunile clasificăției bugetare.”

Art.43 “Efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii.”

Anexa nr.1 A “Norme generale” din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile:

Pct.1 “Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz)”

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.”

Pct.3 “În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

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

În cauza dedusă judecății se are în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept, așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că “interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza C-80/11 și C-142/11 din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

“45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi sivesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posteroară celei realizate de

persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”

În consecință, având în vedere prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

La reanalizarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală vor stabili dacă documentele justificative, evidențele - financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă sunt relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale, dacă cheltuielile au fost efectuate de petentă în scopul realizării de venituri impozabile și dacă petenta îndeplinește toate condițiile de fond și de formă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal; potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie

2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de obligații fiscale accesorii în sarcina societății contestată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitele stabilite suplimentar în sarcina societății, impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HD .../29.10.2012 a fost desființată, și pentru dobânzile/majorările de întârziere, respectiv penalitățile de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HD .../29.10.2012 va fi desființată.

A.2. Referitor la suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și obligații fiscale accesorii aferente, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 2 mai poate analiza pe fond contestația privind aceste capete de cerere în condițiile în care instanța penală a reținut definitiv că pentru această sumă partea responsabilă civilmente este obligată la plată.

În fapt, astfel cum rezultă din motivarea Ordonanței procurorului din data de 04.01.2016 din Dosar nr..../2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, rămasă definitivă prin Încheierea penală nr..../2016 din data de 23.03.2016, SC X SRL a fost obligată la plata sumei de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

În drept, conform pct.107.1 lit.g) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de

organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: (...)

g) **ordonanța procurorului**, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească” ordonanța procurorului este titlu de creanță și poate fi pusă în executare.

Având în vedere că pentru aceste sume, societatea a fost obligată la plată în baza titlului de creanță reprezentat de ordonanța procurorului, contestația pentru suma de ... lei nu mai poate fi analizată în procedura prealabilă, organul de soluționare urmând să constate autoritatea de lucru judecat a acestei ordonanțe, iar în conformitate cu pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia contestația poate fi respinsă ca **“fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect”**, luându-se act de soluția pronunțată, să constate că cererea rămâne lipsită de obiect, pentru această sumă, creanța fiscală și obligația fiscală corelativă fiind datorată în baza ordonanței procurorului.

B. Referitor la obligațiile fiscale în sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - **impozit pe profit**
- ... lei - **dobânzi/majorări de întârziere**
- ... lei - **penalități de întârziere**
- ... lei - **taxă pe valoarea adăugată**
- ... lei - **dobânzi/majorări de întârziere**
- ... lei - **penalități de întârziere.**

B.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 2 se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de SC X SRL nu sunt invocate temeuri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă

reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.65, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, motivele de fapt și de drept reținute fiind următoarele:

1. Societatea a înregistrat în contabilitate factura nr.../30.06.2008 emisă de SC E SRL, în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, la o valoare de 10 ori mai mare față de cea emisă respectiv, la valoarea de ... lei din care TVA în sumă de ... lei.

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea datorează un impozit pe profit în sumă ... lei (... lei x 16%) și o TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

2. De asemenea, a înregistrat în contabilitate în contul 409 "Furnizori-Debitori" factura nr.../20.11.2009 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, care nu a fost emisă de SC E SRL.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează o TVA în sumă de ... lei, pentru care nu se acordă drept de deducere în baza art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la constatările motivate de către organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei, incluse în suma contestată, prin contestația formulată, petentul nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(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 președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

pct.11.1. *"Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile

pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ: *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL, deși contestă impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 cu privire la aceste

creanțe fiscale principale, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“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 va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

B.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit a cheltuielilor reprezentând contravaloare “masă servită”, înregistrate de societate în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, în condițiile în care acestea au fost încadrate în categoria cheltuielilor de protocol și au depășit limita de deductibilitate prevăzută de lege.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008 - 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cheltuieli în sumă totală de ... lei, în baza achizițiilor efectuate de la SC I SRL, SC J SRL și SC K SRL, reprezentând contravaloare “masă servită”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” aceste cheltuieli și le-au încadrat ca fiind de protocol.

Din totalul cheltuielilor în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei și au calculat impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

Totodată, art.21 alin.(3) lit.a) din actul normativ invocat mai sus, precizează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit; (...)

Prin contestația formulată, petenta consideră că aceste cheltuieli cu “masa servită” sunt deductibile fiscal și trebuiau tratate din punct de vedere fiscal ca reprezentând cheltuieli cu indemnizația de deplasare acordată salariaților, în condițiile respectării prevederilor legale privind situarea punctelor de lucru și numărul de ore lucrate.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

De asemenea, potrivit funcționii contului 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu deplasările, detașările și transferările personalului.

În debitul contului 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” se înregistrează:

- sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări (inclusiv transportul) (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);
- sume în curs de clarificare (473).

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, SC X SRL a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu “masa servită” în condițiile în care, quantumul acestora depășește limita de deductibilitate prevăzută de lege pentru cheltuielile de protocol prevăzută de legislația incidentă în materie.

Mai mult, se reține că societatea nu poate solicita tratarea cheltuielilor cu “masa servită” ca fiind cheltuieli ocazionate cu indemnizația de deplasare a personalului, în condițiile în care, nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

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. 65 “*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*”

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

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.213 “*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

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, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația 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 contestației.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale aplicabile în speță și ținând cont de faptul că petenta nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal stabilind ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile aferente facturilor reprezentând contravaloare “masă servită”, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

“*11.1, Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

B.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit a cheltuielilor privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune, precum și instituirea obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În fapt, la data de 31.12.2011, societatea a înregistrat o lipsă în gestiune în sumă de ... lei.

Urmare inspecției fiscale, masa profitului impozabil, precum și baza de impozitare a TVA, aferentă lipsei în gestiune luată în calcul de către organele de inspecție este în sumă de ... lei (diferența de ... lei a fost luată în calcul la analizarea tranzacțiilor cu furnizorii SC A SRL în sumă de ... lei, SC F SRL în sumă de ... lei, la SC C SRL în sumă de ... lei și la SC D SRL în sumă de ... lei).

Astfel, având în vedere lipsa din gestiune înregistrată de societate în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au reținut că SC X SRL nu putea considera cheltuielile aferente ca fiind deductibile la calculul profitului pe profit, motiv pentru care au determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

și ale pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de prevederile legale de mai sus, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu au fost

încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.128 *“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

(...) d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit. a) - c). (...)

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

(...) b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme; (...)”.

Totodată, prevederile art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:
(...)

c) pentru operațiunile prevăzute la art.128 alin.(4) și (5), pentru transferul prevăzut la art.128 alin.(10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art.130¹ alin.(2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme; (...)”.

În opinia contestatoarei, lipsa din gestiune constatată de către organele de inspecție fiscală este lipsită de temeinicie legală, invocând că a fost determinată la 31.12.2011 pe baza inventarierii patrimoniului la 18.10.2012.

Totuși aceste afirmații se fac în contextul în care verificarea a avut la bază documentele financiar-contabile prezentate de contribuabil pentru justificarea înregistrărilor din evidența contabilă. Organele de inspecție fiscală au stabilit starea de fapt, la momentul controlului în funcție de aceste documente.

Astfel, față de aceste argumente ale contestatoarei, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora:

- la începutul inspecției fiscale, pentru perioada 2007 - 2010, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, registrul inventar și inventarierea patrimoniului;

- la data de 23.10.2012, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, Decizia de inventariere nr.../20.12.2011 și listele de inventariere încheiate la data de 31.12.2011 pentru mijloace fixe și materiale din clasa 2 și clasa 3;

- nu a prezentat procesele-verbale de inventariere și nu a înregistrat în registrul inventar pentru anul 2011, inventarierea patrimoniului;

- conform listelor de inventariere s-a constatat o lipsă în gestiune la conturile din clasa 3, cont 301 "Materii prime" și cont 3021 "Materiale auxiliare" în sumă de ... lei.

Conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

44. *"(1) "Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.*

Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț."

Se reține că în exercitarea rolului său activ, 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.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"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; (...)"

Totodată, potrivit prevederilor art.10 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție."

Se reține că orice operațiune economică trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(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.*”

Se reține faptul că, înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, se face în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Faptul că petenta înțelege să arate că lipsa din gestiune constatată de către organele de inspecție fiscală este lipsită de temeinicie legală, nu constituie și o prezumție a realității celor susținute și nu sunt de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației, atâta timp cât nu sunt susținute documentar.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale aplicabile în speță și ținând cont de faptul că petentul nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală, argumentele și documentele existente la dosarul cauzei nu sunt de natură a schimba constatarea organelor de inspecție fiscală, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au reținut că lipsa din gestiunea societății în cuantum de ... lei, reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal și au instituit obligațiile fiscale, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

“11.1, Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei..

B.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au majorat baza impozabilă pentru stabilirea

impozitului pe profit cu contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC C SRL și SC D SRL și nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă.

În fapt, în perioada 01.12.2010 - 16.12.2010, societatea a înregistrat prin creditul contului 401 "Furnizori" suma de ... lei și a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei, aferentă facturilor de achiziții emise de SC C SRL Drobeta Turnu Severin, reprezentând contravaloare materiale de construcții (ciment vrac, nisip, balastru, oțel beton).

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au reținut că pe de o parte, materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli dar, conform listei de inventariere acestea nu se regăsesc în stocul de marfă la data de 31.12.2011, iar pe de altă parte, societatea nu a putut pune la dispoziție documentele de transport, pentru delegat este menționată o serie a cărții de identitate (seria RD) care nu se regăsește pe teritoriul României, furnizorul desfășoară activitate de Comerț cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodăresc al aparatelor de radio și televizoarelor, cod CAEN 4643, din declarația 394 rezultă că societatea nu a avut tranzacții cu SC X SRL, facturile sunt în ordine cronologică, societatea neavând alte livrări la alte societăți în perioada 01 - 16 decembrie 2010, precum și faptul că facturile emise de SC C SRL trebuiau să arate că aceasta este în faliment.

În ceea ce privește achitarea contravalorii facturilor de achiziții, au fost prezentate:

- Contractul de subrogație nr... încheiat între domnul ... și SC C SRL, prin care domnul ... se subrogă convențional în calitate de plătitor lui SC X SRL pentru suma de ... lei, reprezentând datoriile ale SC X SRL către SC C SRL
- chitanța nr.../28.12.2010, emisă de SC C SRL prin care domnul ... a achitat suma de ... lei și chitanțele nr.../01.03.2011, nr.../01.03.2011, nr.../12.03.2011, nr.../05.03.2011, nr.../20.03.2011 și nr.../16.03.2011, fiecare fiind în sumă de ... lei, pentru diferența de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile derulate de SC X SRL nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal, motiv pentru care au determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, în perioada 12.12.2010 - 29.12.2010, societatea a înregistrat prin creditul contului 401 "Furnizori" suma de ... lei și a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei, aferentă facturilor de achiziții emise de SC D SRL, reprezentând contravaloare diverse materiale (țiglă metalică, vopsea lavabilă și polistiren).

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au reținut că pe de o parte, materialele nu au fost înregistrate pe cheltuieli dar, conform listei de inventariere acestea nu se regăsesc în stocul de marfă la data de 31.12.2011, iar pe de altă parte, societatea nu a putut pune la dispoziție documentele de transport, nu a putut face dovada transportului, furnizorul desfășoară activitate

de Transporturi rutiere de mărfuri, cod CAEN 4941, din declarația 394 rezultă că societatea nu a avut tranzacții cu SC X SRL, precum și faptul că furnizorul a intrat în faliment.

În ceea ce privește achitarea contravalorii facturilor de achiziții, au fost prezentate:

- Contractul de subrogație nr... încheiat între domnul ... și SC D SRL, prin care domnul ... se subrogă convențional în calitate de plătitor lui SC X SRL pentru suma de ... lei, reprezentând datorii ale SC X SRL către SC D SRL
- chitanța nr.../29.12.2010, emisă de SC D SRL prin care domnul ... a achitat suma de ... lei și chitanțele nr.../26.03.2011, nr.../30.03.2011, fiecare fiind în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile derulate de SC X SRL nu sunt reale, acestea nu au avut loc și prin urmare, nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal, motiv pentru care au determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, societatea contestatară a invocat în esență faptul că, calculul impozitului pe profit nu are temeinicie legală, în condițiile în care, achizițiile nu au fost înregistrate pe cheltuielile anului 2010.

Iar, în ce privește taxa pe valoarea adăugată, susține că a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere respectiv, achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și deține facturi întocmite prin cuprinderea tuturor elementelor prevăzute de Codul fiscal.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 “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.(...)”

Art.21 “(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) 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;”

coroborate cu prevederile pct.12 și pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004:

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 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.”

Pct.44 “Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit actelor normative mai sus citate, se reține că legiuitorul a prevăzut faptul că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, conform căroră:

“(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.”

De asemenea, anexa nr.1 A “Norme generale” din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, prevede:

Pct.1 “Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz)”

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.”

Pct.3 “În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

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

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde concluzia că nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, dacă documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date neconforme cu realitatea.

Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, nu exonerează contestatoarea de obligația de a desfășura un comerț prudent și de a face verificări minimale cel puțin în ceea ce privește datele de identificare corecte la momentul tranzacțiilor ale partenerilor săi.

Ori așa cum s-a reținut, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale în care lipsesc elementele privind datele referitoare la mijlocul de transport, la datele de identificare ale delegatului este menționată o serie a cărții de identitate (seria RD) care nu se regăsește pe teritoriul României, și care, nu reprezintă condiții pur formale, lipsa lor putând determina ca facturile în litigiu să reprezinte documente justificative în sens fiscal.

Simpla înregistrare în contabilitate a unor documente nu este suficientă pentru ca aceste documente să îndeplinească caracterul de document justificativ din punct de vedere fiscal. Pentru aceasta, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

De asemenea, s-a reținut că petenta nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele de transport iar, furnizorul SC C SRL desfășoară activitate de Comerț cu ridicata al aparatelor electrice de uz gospodăresc al aparatelor de radio și televizoarelor, cod CAEN 4643, respectiv furnizorul SC D SRL desfășoară activitate de Transporturi rutiere de mărfuri, cod CAEN 4941, și nu au declarat relațiile comerciale derulate cu petenta, neputându-se verifica astfel realitatea și legalitatea operațiunilor.

Totodată, s-au reținut aspecte potrivit cărora, începând cu data de 10.02.2010, societatea furnizoare SC C SRL este în faliment, ori toate actele emanând de la societate trebuiau să arate că aceasta este în faliment.

În conformitate cu prevederile din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței:

Art.45 “(...) (2) După intrarea în reorganizare judiciară sau faliment, actele și corespondența vor purta, în condițiile prevăzute la alin. (1), mențiunea în reorganizare judiciară, în judicial reorganisation, en redressement sau, după caz, în faliment, în bankruptcy, en faillite. După intrarea în procedura simplificată se va face, de asemenea, mențiunea în faliment, în bankruptcy, en faillite.(...)”

Art.46 “(1) În afară de cazurile prevăzute la art.49 sau de cele autorizate de judecătorul-sindic, toate actele, operațiunile și plățile efectuate de debitor ulterior deschiderii procedurii sunt nule. (...)”

Art.47 “(...) (4) Dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune începerea falimentului.

(...) (7) De la data intrării în faliment, debitorul va putea desfășura doar activitățile ce sunt necesare derulării operațiunilor lichidării.”

Prin prisma celor arătate, se reține faptul că, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative, fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Drept urmare, facturile în cauză, nu pot fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, în sensul celor mai sus menționate.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.134¹ “Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol...”

Art.134² “Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”

Art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

Art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ :

“(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); [...]”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată se bazează pe mecanismul deductibilității și pentru aplicarea căruia, fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, în raport de situația de fapt prezentată anterior, nu se poate porni de la premiza că furnizorii societății au colectat TVA și și-au achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit mecanismului descris mai sus, petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorii în numele cărora au fost emise facturile fiscale în cauză.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia:

- organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile aceste achiziții, deși materialele existau în stoc, motivând că nu se regăsesc în lista de inventariere la 31.12.2011, respectiv după un an de la achiziție;
- organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar, deși potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, achizițiile nu au fost înregistrate pe cheltuieli. Potrivit normelor legale și în condițiile în care cheltuielile nu au fost înregistrate pe cheltuielile anului 2010, calculul impozitului pe profit nu are temeinicie legală, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, organele de inspecție fiscală în mod corect au constatat că:
 - la începutul inspecției fiscale, pentru perioada 2007 - 2010, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, registrul inventar și inventarierea patrimoniului;
 - la data de 23.10.2012, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, Decizia de inventariere nr../20.12.2011 și listele de inventariere încheiate la data de 31.12.2011 pentru mijloace fixe și materiale din clasa 2 și clasa 3;
 - nu a prezentat procesele-verbale de inventariere și nu a înregistrat în registrul inventar pentru anul 2011, inventarierea patrimoniului;
 - conform listelor de inventariere s-a constatat o lipsă în gestiune la conturile din clasa 3, cont 301 "Materii prime" și cont 3021 "Materiale auxiliare" în sumă de ... lei,
 - dar din această lipsă în gestiune în sumă de ... lei, doar suma de ... lei a fost tratată de organele de inspecție fiscală ca lipsă în gestiune, iar diferența de ... lei, în care este inclusă și suma de ... lei, reprezentând contravaloarea facturilor de la SC C SRL, respectiv suma de ... lei, reprezentând contravaloarea facturilor de SC D SRL, a fost luată în calcul la data la care au avut loc întrările de bunuri, fiind tratată prin prisma recunoașterii din punct de vedere fiscal a tranzacțiilor derulate cu aceste societăți.

Astfel, deși prin contestație petenta susține că sumele cu care a fost majorată baza de impunere nu au fost înregistrate pe cheltuieli, drept pentru care nu pot fi considerate nedeductibile, se face precizarea că organul de soluționare își întemeiază argumentația pornind de la temeiurile legale care definesc noțiunea și conținutul de document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

În concluzie, față de situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au majorat baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe profit cu contravaloarea bunurilor achiziționate de la SC C SRL și SC D SRL, respectiv nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise, motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011, potrivit cărora:

“ *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de obligații fiscale accesorii în sarcina societății contestată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatarii au fost reținute debitele stabilite suplimentar, impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, aceasta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Referitor la contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012, se rețin următoarele:

În drept, Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.85 “(1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

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

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

Art.109 “(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

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

(3) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

b) *deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

(4) *Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Ca urmare, Raportul de inspecție fiscală emis de organele fiscale, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost legal investită cu reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, care reprezintă actul administrativ fiscal ce instituie în sarcina petentei obligații fiscale de natura impozitului pe profit și a TVA, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, cu consecința emiterii prezentei în condițiile legii.

Având în vedere considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.(4),

art.216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), lit.b) și lit.c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2012 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr.../_____, se

DECIDE:

1. Constatarea autorității de lucru judecat și rămânerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere,

luându-se act de Încheierea penală nr.../2016 din data de 23.03.2016, pronunțată de Tribunalul Hunedoara, prin care au fost menținute definitiv în sarcina societății aceste obligații bugetare.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HD .../29.10.2012, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- Societatea profesională Y Hunedoara SPRL,
lichidator judiciar SC X SRL
- AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor
pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,