



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii 2



str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

DECIZIE 3580/2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X, înregistrată la A.J.F.P Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... si la D.G.R.F.P Timișoara sub nr....

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Arad – Inspectie Fiscală cu adresa nr. ARG-AIF ... asupra contestației formulată de Societatea X cu sediul în municipiul Arad, ... jud.Arad, CUI ..., reprezentată legal prin Cabinet Individual de Insolvență ... în calitate de administrator judiciar , cu sediul în Arad, ... jud.Arad împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR Y privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... si la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei nr. F-AR ..., respectiv data de 11.05.2017(potrivit semnăturii de primire și amprenteii ștampilei de pe exemplarul deciziei de impunere înmănat reprezentantului petentei) și în raport de data înregistrării la A.J.F.P. Arad ,respectiv data de 27.06.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea petentă susține următoarele:

Subscrisa a constituit subiectul unui control având ca tematică verificarea realității și legalității operațiunilor desfășurate, a modului de înregistrare și declarare a impozitului pe profit, a TVA și a impozitului pe dividende pentru perioada fiscală 01.01.2013 - 31.12.2016.

1. Cu privire la impozitul pe profit

a) Cheltuielile nedeductibile fiscal aferente sumelor reprezentând achiziții de materiale de constructive, materiale diverse etc.

În perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 subscrisa a înregistrat în contabilitate suma de ... lei, defalcată astfel:

- suma de ... lei aferentă anului 2013;
- suma ... lei aferentă anului 2014;
- suma de .. lei aferentă anului 2015.

Se arată că suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu amenajarea sediului social, pentru lucrări de construire, finisare și dotare, executate în regie proprie, în baza contractului de comodat autentificat sub nr. .. încheiat între societate și proprietari, în baza unor situații de lucrări.

Faptul că nu s-a prezentat o autorizație de construire în timpul controlului nu conduce la concluzia că aceste lucrări nu există, regimul autorizării unei lucrări de construcție nu se suprapune cu regimul fiscal privind existența lucrării/achiziției respective, care poate fi constatată și înregistrată ca atare în evidența contabilă. Achizițiile de materiale care nu au fost supuse unui regim impozabil și care au fost constatate în timpul controlului, au fost efectuate în scopul amenajării sediului social, lucrările fiind extinse pe o perioadă de mai mulți ani, deoarece presupun un front de execuție mai extins, fiind în curs și în prezent.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit petenta invocă dispozițiile art. 21 alin.(3) lit.m) din Codul fiscal referitoare la deductibilitatea limitată a cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, completat de punctul 37 din normele metodologice date în aplicarea acestui articol.

Prin contractul de comodat petenta susține că a pus la dispoziția societății întregul imobil, astfel că a dedus toate cheltuielile efectuate cu lucrările de construcție pentru sediu.

Consideră că fiind deductibilă suma de ... lei, sens în care solicită înscrierea acestora ca fiind deductibile fiscal.

b) Cheltuielile cu combustibilul stabilite nedeductibile fiscal de către organele de control.

În perioada 01.01.2013 - 31.12.2016, subscrisa a înregistrat în contabilitate suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu achiziția de combustibili necesari desfășurării activității economice de transport marfă, pe care organele fiscale le consideră fictive din motivul că bonurile fiscale în baza cărora s-au înregistrat aceste achiziții au fost prea multe și că au fost emise la perioade de timp foarte scurt de către furnizorii de combustibili.

Conform constatărilor organelor de control fiscal, subscrisa a înregistrat în data de 01.08.2014 în registrul de casă un număr de 4 de bonuri fiscale (de la nr. 215, la 219) emise pentru combustibili cu valori cuprinse între 50 lei – 150 lei, emise la intervale foarte scurte de timp, respectiv câteva minute. De asemenea, în data de 27.04.2013 au fost înregistrate 35 de bonuri fiscale emise la un interval de 15-25 minute, în data de 01.06.2013 au fost înregistrate 83 de bonuri, iar în data de 30.06.2013 au fost înregistrate 203 bonuri.

Cu privire la aceste bonuri fiscale de combustibili, organele de control menționează *"lipsa înscrierii numărului autovehiculului pe majoritatea bonurilor fiscale"*, ceea ce conduce la concluzia petentei ca acestea nu au fost verificate corespunzător în timpul contralului și nici ca s-ar fi stabilit care din bonurile fiscale au menționate datele autovehiculelor și care nu au menționate aceste date, pentru a se stabili care sunt deductibile fiscal și în ce cota. Totodată, organele de control menționează faptul ca *"pe foile de parcurs întocmite pentru autovehicule nu au fost evidențiate bonurile fiscale de alimentare"*. Petenta consideră că verificarea a fost superficială, nu s-a stabilit norma de consum și cantitatea totală de combustibili consumată, aferentă transportului de pietris și nisip, activitate care a generat încasări, nu s-a stabilit în mod corect baza de impozitare.

Se mai reține că organele de control fiscal nu cuantifică valoarea totală a acestor bonuri fiscale și nici cantitatea de combustibil achiziționată, nu verifică foile de parcurs prin care se stabilește și se justifică consumul de carburant și stabilește că aceste bonuri de achiziții sunt fictive. Valoarea totală a acestor bonuri înregistrate în registrul de casă este de ... lei.

Referitor la faptul că pe unele bonuri fiscale nu este înscris numărul de înmatriculare a mașinii, petenta afirmă că este o eroare, întrucât numărul de înmatriculare al mașinii era trecut pe bonul fiscal ulterior achiziției și astfel au putut apărea unele greșeli referitoare la numărul de înmatriculare al vehiculului înscris pe aceste bonuri. Deasemenea, în unele situații, combustibilii achiziționați au fost depozitați în canistre și ulterior consumați de către mașina al cărei număr de înmatriculare era înscris pe bonul fiscal, întrucât în această perioadă de câțiva ani au avut loc multe deplasări cu autovehicul de gabarit mic, pentru activitățile de construcții și amenajări la sediul social.

Deductibilitatea cheltuielilor cu combustibili achiziționați de către subscrisa sunt justificați prin foile de parcurs întocmite și care nu au fost analizate de către organele fiscale, pentru a putea stabili cu certitudine cuantumul combustibililor consumați pentru realizarea activității economice de transport marfă.

Pentru faptul că unele bonuri fiscale emise de către furnizorii de combustibili auto sunt emise la intervale orare scurte și fără ca organele de control fiscal să facă o analiză a consumurilor de combustibili achiziționați de subscrisă conform foilor de parcurs, petenta consideră că impozitul pe profit stabilit suplimentar s-a făcut arbitrar, fără ca organele fiscale să țină seama de documentele justificative și prevederile legale invocate, aceasta stare de fapt fiind confirmată de chiar organele de control care au menționat în Raportul de inspecție fiscală faptul că verificarea documentelor s-a făcut prin sondaj, modalitate care, chiar prevăzută de lege, permite erori în stabilirea bazei de impunere.

În continuare, petenta afirmă că organele de control fiscal argumentează nedeductibilitatea cheltuielilor prin faptul că documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, invocând Decizia nr. V/15.01.2007, pronunțată de Î.C.C.J., decizie care a fost infirmată de către Î.C.C.J. prin Decizia nr. 1281/20.03.2015, prin care se stabilește dreptul de deducere a TVA și a deductibilității cheltuielilor chiar și în situația în care documentele justificative nu îndeplinesc condițiile de formă, arătând faptul că condițiile de fond prelevă în fața condițiilor de formă. Prin această Decizie, Î.C.C.J. înlătură Decizia nr. V/15.01.2007, decizie care se opune prevederilor dreptului european.

Ca urmare a celor expuse și având în vedere prevederile legale invocate, subscrisa consideră eronată stabilirea sumei de ... lei ca fiind impozit pe profit suplimentar, solicitând refacerea controlului fiscal în vederea stabilirii stării fiscale reale și corecte în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

2. Cu privire la TVA

Subscrisa în perioada 01.01.2013 - 31.12.2016, a înregistrat în contabilitate suma de ... lei reprezentând TVA, din care, raportată la suma de ... lei considerată cheltuielile nedeductibile fiscal, rezultă TVA în suma de ... lei aferentă achizițiilor de combustibili necesari desfășurării activității economice de transport marfă și achiziții de materiale, pe care organele fiscale le consideră fictive pentru motivul că bonurile fiscale în baza cărora s-au înregistrat aceste achiziții în contabilitate au fost prea multe și că au fost emise la perioade de timp foarte scurt de către furnizorii de combustibili.

Petenta continuă cu argumentația prezentată la pct.1 Impozitul pe profit referitoare la bonurile fiscale reprezentând achiziție de combustibili, invocând prevederile art.145 alin.(2) lit.(a) Cod fiscal referitoare la dreptul de deducere a TVA pentru achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Susține că deductibilitatea TVA aferentă combustibililor achiziționați se justifică prin foile de parcurs întocmite și care nu au fost analizate de către organele fiscale, pentru a putea stabili cu certitudine cuantumul combustibililor consumați pentru realizarea activității economice de transport marfă și implicit pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În continuarea susținerilor petenta reia comentariile de la pct.1 Impozitul pe profit referitoare la Decizia ÎCCJ nr. V/15.01.2007, infirmată de către ÎCCJ prin Decizia nr.1281/20.03.2015.

Constatarea organelor de control fiscal că societatea a înregistrat bonurile fiscale de combustibil fără a putea fi corelate cu foi de parcurs și ca, prin urmare subscrisa nu are dreptul să deducă TVA înscrisă în aceste facturi, contrazice prevederile Deciziei CJUE pentru cauzele conexate C-80/11 și C-142/11:

„2) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat “

Petenta invocă prevederile art. 21 lit.t), art. 145¹ din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 49² respectiv 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea articolelor menționate, în sensul că acordarea deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs. Organele de control au înlăturat de la regimul deductibil toate cheltuielile, respectiv întreaga sumă de ... lei, considerând-o nedeductibilă fiscal pe considerentul prezentei unui număr mare de bonuri fiscale de valoare mică sau a lipsei foilor de parcurs.

Prin urmare, se consideră că indiferent de faptul că sunt înregistrate bonuri de combustibili pe seama cheltuielilor cu combustibilul (cont 6022) sau pe seama cheltuielilor de deplasare (cont 625), deductibilitatea acestora poate fi reținută și limitată de organele de control la 50%, dacă bonurile fiscale nu au fost corelate cu foi de parcurs, pentru acordarea deductibilității integrale atât pentru cheltuieli cât și pentru TVA.

Organele de control nu au stabilit cu exactitate cuantumul taxei pe valoarea adăugată aferentă bonurilor fiscale care pot fi considerate susceptibile de

inregistrare valabila, si nici cuantumul taxei pe valoarea adaugata aferenta situatiei in care se aplica o cota deductibila fiscal de 50%.

Ca urmare a celor expuse și având în vedere prevederile legale invocate, subscrisa societate consideră eronată stabilirea sumei de ... lei ca fiind TVA suplimentară.

3. Cu privire la impozitul pe dividende

În perioada 01.01.2013 - 31.12.2016, subscrisa a achitat suma totală de ... lei reprezentând plăți pentru achiziționarea de materiale de construcții pentru amenajare sediu social și suma de ... lei, reprezentând achiziții de motorină, necesara desfășurării activității economice de transport marfă și nicidecum în scop personal, cum eronat au reținut organele de control fiscal. În justificarea celor prezentate sunt foile de parcurs întocmite de către subscrisa și care nu au fost toate analizate de organele de control, prin care subscrisa justifică consumurile de combustibili necesari desfășurării activității de transport marfă.

Petenta invocă prevederile art.7 punctul 12 din Codul fiscal referitoare la definiția dividendului.

Consideră eronată stabilirea sumei de ... lei ca fiind impozit pe dividende, atâta timp cât, conform documentelor justificative prezentate și prevederilor legale invocate, incidente speței, aceste plăți reprezintă contravaloarea unor cheltuieli aferente activității economice de transport marfă și sunt efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al impozitului pe profit și TVA.

Ca urmare a celor susținute, subscrisa solicită anularea deciziei de impunere și refacerea controlului în vederea stabilirii unei situații fiscale reale și corecte conforma cu dispozițiile legale invocate în cuprinsul prezentei contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit

În perioada 01.01.2013 - 31.12.2016, veniturile înregistrate de societate au constat în principal în prestări de servicii de transport și comerț cu amanuntul al produselor alimentare și nealimentare la punctul de lucru.

În perioada verificată, conform documentelor puse la dispoziția controlului de societate, prestarile de servicii efectuate au fost consemnate în facturi fiscale, înregistrate în contabilitate în conturile de venituri, iar ponderea cea mai mare din cheltuieli a constat în cele aferente achizițiilor de combustibil, piese de schimb și reparații, cheltuieli cu salariile personalului precum și cheltuieli cu serviciile executate de terți.

a) În urma verificării prin sondaj a documentelor s-a constat că societatea a efectuat în perioada 01.01.2013 - 31.12.2016 achiziții de materiale de construcții, materiale diverse, mobilă, etc, care nu au fost destinate realizării unor operațiuni impozabile. Prin Nota explicativă din data de 26.04.2017 luată administratorului

societatii acesta precizeaza ca toate materialele s-au folosit la domiciliul său. Avand in vedere cantitatile de caramida, ciment, fier, tigla s-a solicitat administratorului societatii verificate prezentarea unei autorizatii de constructie, a unor situatii de lucrari, aceste documente nefiind puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala pana la finalizarea prezentei inspectii fiscale.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca si cheltuieli nedeductibile suma totala de ... lei, defalcata astfel :

- suma de ... lei aferenta anului 2013.
- suma de ... lei aferenta anului 2014.
- suma de ... lei aferenta anului 2015.

In concluzie, echipa de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totala de ... lei.

2) In perioada verificata societatea inregistreaza pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal suma de .. lei (... lei an 2013 + ... lei an 2014 + ... lei an 2015 + ...lei an 2016) reprezentand contravaloarea unor achizitii de combustibil in baza unor bonuri fiscale care figureaza ca fiind emise de catre diverse societati comerciale (statii peco):

- achizitii de combustibil in cantitati mici (aproximativ 50-150 lei/bon – in data de 01.08.2014 au fost emise bonurile fiscale de la nr. ... la ... fiecare bon cu valoarea ... lei etc);
- bonurile au fost emise consecutiv sau la intervale mici de timp (de exemplu in data de 27.04.2013 au fost inregistrate 35 bonuri emise emise la interval de 15-25 min, in data de 01.06.2013, au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii un numar de 83 bonuri fiscale);
- bonurile fiscale inregistrate au fost emise in zile libere (exemplu in data de 30.06.2013, care a fost o zi de duminica au fost inregistrate un numar de ...bonuri);
- lipsa inscrierii numarului autovehicolului pe majoritatea bonurilor fiscale.

Fata de cele precizate anterior se mentioneaza:

- pe foile de parcurs intocmite pentru autovehicolele utilizate (basculante pentru transport de pietris, nisip etc) nu au fost evidentiata bonurile fiscale de alimentare ;
- societatea a avut achizitii de combustibil pe facturi fiscale emise de societatile ... SRL si SC ... SRL, achizitii de combustibil care se suprapun peste achizitiile de combustibil de pe bonurile fiscale.
- prin Notele explicative luate angajatilor de la statiile PECO, acestia declara ca nu isi amintesc sa fi emis societatii X bonuri fiscale desi, prin prisma volumului de activitate si a numarului de bonuri fiscale emise era imposibil sa nu isi aminteasca de aceasta societate.
- daca societatea alimenta in realitate combustibilul inscris in bonurile fiscale nu ar fi avut timpul fizic necesar utilizarii acestui combustibil, deoarece operatiunile de

alimentare ar fi ocupat intreaga zi lucratoare (de exemplu in data de 20.02.2013 se evidentiaza ...onuri fiscale, in data de 14.02.2013 se evidentiaza ... bonuri, in data de 11.02.2013 se evidentiaza .. bonuri, in data de 01.06.2013 inregistreaza ... bonuri fiscale, iar in data de 30.06.2013 inregistreaza ...bonuri fiscale etc)

Avand in vedere cele precizate organele de inspectie fiscala considera ca achizitiile de combustibil au avut un caracter nereal, operatiunile nerealizandu-se in fapt, fiind disimulata realitatea prin crearea aparentei existentei unor operatiuni care in fapt nu s-au efectuat.

Se mentioneaza faptul ca in perioada 2012-2016 aceste achizitii de combustibil considerate nedeductibile de catre echipa de inspectie fiscala reprezinta aproximativ 14% din totalul cheltuielilor cu combustibilul evidentiata de catre societatea verificata.

In ceea ce priveste posibilitatea deductiei taxei pe valoarea adaugata si a diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit in cazul in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deductia TVA, organele de inspectie fac trimitere la jurisprudenta ICCJ si cea europeana, dupa cum urmeaza:

- ICCJ prin Decizia nr. V/15.01.2007;

- Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-439/04 : *“In schimb daca, tinand cont de factori obiectivi, se poate constata ca livrarea este efectuata catre o persoana impozabila care a stiut sau putea sa cunoasca faptul ca, prin aceasta achizitie, a participat la o operatiune legata de fraudarea TVA, este de datoria instantei nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul de deductie”.*

- ICCJ prin Decizia 5679/2013: *„Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta ca nu pot fi luate in considerare tranzactiile derulate de societatea comerciala contestatoare cu acesti furnizori si deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de acestia, astfel ca, in mod corect si legal s-a stabilit faptul ca societatea comerciala cumparatoare nu poate deduce cheltuieli si nu are drept de deductie pentru TVA deductibila inscrisa in facturile care nu indeplinesc conditia legala de provenienta, in baza prevederilor art 19, alin 1, art 21, alin 4, lit f), art 146 alin 1 lit a), art 159 alin 9, art 154 alin 4 lit a) si art 155 alin 5 lit a) si lit d) din Codul fiscal”.*

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, aferent perioadei trimestrul I 2013 – trimestrul IV 2016, suma de ... lei (... lei an 2013 + ... lei an 2014 + ... lei an 2015 + ... lei an 2016), deoarece operatiunile sunt considerate n reale, cheltuielile fiind inregistrate in contabilitate fara a avea la baza documente justificative prin care sa faca dovada efectuarii operatiunii si in consecinta bonurile fiscale care cuprind astfel de operatiuni nu reprezinta documente justificative.

Urmare a nedepunerii declaratiei fiscale 101, pentru anul 2014, echipa de inspectie a considerat suma de ... lei reprezentand amenzi si penalitati evidentiata in

contul 6581 – Cheltuieli cu amenzile si penalitatile - ca si cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a nedepunerii declaratiei fiscale 101, pentru anul 2015 echipa de inspectie a considerat ca nedeductibile cheltuielile cu amenzile si penalitatile in suma de ... lei, evidentiata in balanta de verificare incheiata la 31.12.2015 in contul 6581, conform art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Se face precizarea ca societatea declara organului fiscal teritorial suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent trimestrului II 2015 cu toate ca nu inregistreaza in evidenta contabila aceasta suma .

In urma recalcularii impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2016, a rezultat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (anexa nr.3) care se compune din:

- suma de ... lei aferenta anului 2013;
- suma de ... lei aferenta anului 2014.

Suma de ... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar a fost diminuata cu suma de ...lei reprezentand decizii de impunere din oficiu ramase definitive si cu suma de ... lei declarata de societatea verificata prin declaratia cod 100 aferenta trimestrului II 2015, rezultand astfel, un impozit pe profit suplimentar de plată in suma de ... lei (... lei – ... lei – ... lei) .

Totodată, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala aferentă anului 2015 cu suma de ... lei si cea aferenta anului 2016 cu suma de ... lei.

2.Cu privire la TVA

a) Cu privire la TVA colectata

1. In perioada trim.I 2012 – trim.III 2016 organele de inspectie fiscala au constatat existenta unor neconcordanțe intre TVA inregistrata in evidenta contabila a societatii (jurnalele de TVA) si TVA inscrisa in deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial, în sensul că societatea trebuia sa declare mai mult cu suma de ... lei TVA colectata si mai mult cu suma de ... lei TVA deductibila.

In concluzie, in urma existentei acestor necorelatii, societatea trebuia sa declare in plus organului fiscal o TVA de recuperat in suma de ... lei(... lei –...lei)

2. In conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.3840/2015 privind stabilirea criteriilor pentru conditionarea inregistrarii in scopuri de TVA coroborat cu art.92 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si art 316 alin 11 lit d din Legea 227/2015, societatii Valco Trafic S.R.L. i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2016 datorita faptului ca societatea nu a depus deconturile de TVA aferente trimestrului I 2016 si trimestrului II 2016.

Avand in vedere cele mentionate, S.C. X S.R.L. avea obligatia de plata a TVA colectata aferenta operatiunilor taxabile desfasurate in perioada in care codul

de TVA a fost anulat (01.08.2016 – 31.12.2016) in conformitate cu prevederile art.11 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare

Intrucat societatea verificata nu a colectat si nu a declarat organului fiscal teritorial TVA aferenta prestarilor de servicii facturate in perioada 01.08.2016 – 31.12.2016, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA suplimentara in suma de ... lei prin aplicarea cotei standard de TVA asupra veniturilor in suma de ... lei in conformitate cu prevederile art.291 alin.1 din Legea nr.227/2015.

3. Avand in vedere faptul ca S.C. X S.R.L. nu a efectuat niciodata inventarierea generala a patrimoniului pentru perioada 01.01.2013 – 01.08.2016, echipa de inspectie fiscala a procedat la verificarea prin sondaj a clientilor neincasati aflati in sold la data de 31.12.2016, in suma de ... lei.

In urma contactarii principalilor clienti si solicitarii confirmarii soldurilor la data de 31.12.2016, organele de inspectie au constatat ca exista diferente semnificative intre soldurile confirmate de clienti si soldurile evidentiate in balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2016.

Conform art.324 alin.10 din Legea nr.227/2015 “)Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) si h) trebuie să depună o declaratie privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate si/sau pentru achizitii de bunuri si/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA”, societatea verificata avea obligatia depunerii declaratiei cod 311 “Declaratie privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”, dar in perioada 01.08.2016-31.12.2016 societatea nu a depus nicio declaratie.

Potrivit art.282 alin.3 din Legea nr.227/2015 “exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau partiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare.”

In concluzie, in conformitate cu prevederile art.324 alin.10 din Legea 227/2015, art.282 alin.3 din Legea 227/2015 si art.291 alin.1 din Legea nr.227/2015, echipa de inspectie fiscala a stabilit suma de ... lei reprezentad TVA colectata suplimentar, ca urmare a faptului ca sumele facturate au fost incasate de la parteneri.

4. In urma verificarilor efectuate de organele de inspectie fiscala s-a constatat faptul ca in perioada 01.08.2016-31.12.2016 societatea inregistreaza in evidenta

contabila incasarea unor clienti in suma de ... lei, clienti existenti in sold la data 01.08.2016 ,data anularii codului de TVA.

În conformitate cu prevederile art.324 alin.10 din Legea nr.227/2015, art.282 alin.3 din Legea nr.227/2015 si art.140 alin.1 din Legea 571/2013 cu modificarile si completarile ulterioare si art.291 alin.1 din Legea nr.227/2015, echipa de inspectie fiscala a stabilit suma de ... lei reprezentad TVA colectata suplimentar aferenta clientilor incasati in perioada 01.08.2016-31.12.2016 evidentiati in contabilitate si existenti in sold la data de 01.08.2016.

b)Cu privire la TVA deductibila.

In urma verificarilor efectuate de catre organele de inspectie fiscala s-au identificat urmatoarele deficiente:

1. S.C. X S.R.L. a dedus in mod eronat TVA in suma totala de ... lei aferente unor achizitii reprezentand diverse bunuri si servicii care nu pot fi justificate de catre societate ca fiind utilizate pentru operatiunile sale taxabile.

In conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal,organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de ... lei.

2. In perioada verificata societatea deduce eronat TVA in suma de ... lei (... lei an 2013 + ...1 lei an 2014 + ...70 lei an 2015 + ... lei an 2016) reprezentand contravaloarea unor achizitii nereale de combustibil in baza unor bonuri fiscale care figureaza ca fiind emise de catre diverse societati comerciale (statii peco), bonurile fiscale emise avand urmatoarele caracteristici:

- achizitii de combustibil in cantitati mici (aproximativ 50-150 lei/bon – in data de 01.08.2014 au fost emise bonurile fiscale de la nr. ...la ... fiecare bon cu valoarea de ... lei etc),

- bonurile au fost emise consecutiv sau la intervale mici de timp (de exemplu in data de 27.04.2013 au fost inregistrate 35 bonuri emise emise la interval de 15-25 min, in data de 01.06.2013 au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii un numar de ... bonuri fiscale, in data de 24.11.2014 au fost inregistrate 6 bonuri fiscale intr-un interval de 3 ore etc .)

- bonurile fiscale inregistrate au fost emise in zile libere (exemplu in data de 30.06.2013, care a fost o zi de duminica au fost inregistrate un numar record de 203 bonuri)

- lipsa inscrierii numarului autovehicolului pe majoritatea bonurilor fiscale.

Fata de cele precizate anterior se mentioneazã:

- pe foile de parcurs intocmite pentru autovehicolele utilizate (basculante pentru transport de pietris, nisip etc) nu au fost evidentiata bonurile fiscale de alimentare ;

- societatea a avut achizitii de combustibil pe facturi fiscale emise de societatile ... SRL si SC ... SRL, achizitii de combustibil care se suprapun peste achizitiile de combustibil de pe bonurile fiscale.

- prin Notele explicative luate angajatilor de la statiile PECO, acestia declara ca nu isi amintesc sa fi emis societatii X bonuri fiscale desi, prin prisma volumului de activitate si a numarului de bonuri fiscale emise era imposibil sa nu isi aminteasca de aceasta societate.

- daca societatea alimenta in realitate combustibilul inregistrat in bonurile fiscale nu ar fi avut timpul fizic necesar utilizarii acestui combustibil, deoarece operatiunile de alimentare ar fi ocupat intreaga zi lucratoare (de exemplu in data de 20.02.2013 se evidentiaza ...bonuri fiscale, in data de 14.02.2013 se evidentiaza ... bonuri, in data de 11.02.2013 se evidentiaza ... bonuri, in data de 01.06.2013 inregistreaza ... bonuri fiscale, iar in data de 30.06.2013 inregistreaza ...bonuri fiscale etc).

In ceea ce priveste posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si a diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit in cazul in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA, organele de inspectie fac trimitere la jurisprudenta ICCJ si cea europeana, dupa cum urmeaza:

- ICCJ prin Decizia nr. V/15.01.2007;

- Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-439/04 : *“In schimb daca, tinand cont de factori obiectivi, se poate constata ca livrarea este efectuata catre o persoana impozabila care a stiut sau putea sa cunoasca faptul ca, prin aceasta achizitie, a participat la o operatiune legata de fraudarea TVA, este de datoria instantei nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul de deducere”*.

In consecinta, pentru achizitiile de combustibil, S.C. X S.R.L. a dedus nelegal TVA aferenta in suma de ... lei (... lei an 2013 + ... lei an 2014 + ... lei an 2015 + ... lei an 2016).

5. Conform balantei de verificare incheiate la data de 31.12.2016 societatea evidentieaza urmatoarele stocuri :

-materii prime in suma de ... lei

-materiale consumabile in suma de ... lei

-marfuri in suma de ... lei

Avand in vedere faptul ca societatea nu a efectuat inventarierea anuala pentru anul 2016 si datorita faptului ca in data de 03.05.2016 administratorul societatii a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala liste de inventariere doar pentru marfuri in valoare totala de ... lei, neprezentand liste de inventar pentru materii prime si materiale consumabile deoarece acestea nu mai exista faptic, in conformitate cu prevederile art.304 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 si pct.78 alin.(6) din HG nr.1/2016 Norme metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea TVA aferenta minusului din gestiune cu suma de ... lei.

In concluzie, aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2016, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma totala de ... lei care se compune din:

- suma de ... lei TVA colectata suplimentar;
- suma de ... lei dedusa in mod eronat.
- suma de ... lei TVA ajustata negativ

Deoarece in sarcina societatii Valco Trafic SRL au fost emise doua decizii de impunere din oficiu aferente TVA ramase definitive astfel :

- decizia de impunere din oficiu in suma de ... lei, aferenta lunii ianuarie 2015 comunicata in data de 28.05.2015 cu scadenta in data de 25.08.2015
 - decizia de impunere din oficiu in suma de ... lei, aferenta trimestrului II 2016 comunicata in data de 21.10.2016 cu scadenta in data de 25.01.2017 ,
- echipa de inspectie fiscala a procedat la recalcularea TVA aferenta perioadei 01.01.2012 - 31.12.2016 rezultand suma de ... lei reprezentand TVA de plata suplimentar stabilita de echipa de inspectie fiscala.

3. Cu privire la impozitul pe dividende

a) Asa cum s-a aratat si la capitolul "Cu privire la impozitul pe profit" si „Cu privire la taxa pe valoarea adaugata”, constatările organelor de inspectie fiscala au condus la concluzia ca in perioada 01.01.2012-31.12.2015, societatea achita in numerar contravaloarea unor achizitii nereale de combustibil in baza unor bonuri fiscale care figureaza ca fiind emise de catre diverse societati comerciale (statii PECO diverse, in principal SC ... SRL statia Arad ... si SC ... SRL statia Arad ... bonurile fiscale emise avand urmatoarele caracteristici:

- achizitii de combustibil in cantitati mici (aproximativ 50-150 lei/bon – in data de 01.08.2014 au fost emise bonurile fiscale de la nr. bon cu valoarea de ... lei etc),
- bonurile au fost emise consecutiv sau la intervale mici de timp (de exemplu in data de 27.04.2013 au fost inregistrate 35 bonuri emise emise la interval de 15-25 min, in data de 01.06.2013 au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii un numar de 83 bonuri fiscale, in data de 24.11.2014 au fost inregistrate 6 bonuri fiscale intr-un interval de 3 ore etc .)
- bonurile fiscale inregistrate au fost emise in zile libere (exemplu in data de 30.06.2013, care a fost o zi de duminica au fost inregistrate un numar record de 203 bonuri)
- lipsa inscrierii numarului autovehicolului pe majoritatea bonurilor fiscale.

Fata de cele precizate anterior se mentioneaza:

- pe foile de parcurs intocmite pentru autovehiculele utilizate (basculante pentru transport de pietris, nisip etc) nu au fost evidentiata bonurile fiscale de alimentare ;
- societatea a avut achizitii de combustibil pe facturi fiscale emise de societatile ... SRL si SC ... SRL, achizitii de combustibil care se suprapun peste achizitiile de combustibil de pe bonurile fiscale.
- prin Notele explicative luate angajatilor de la statiile PECO, acestia declara ca nu isi amintesc sa fi emis societatii X bonuri fiscale desi, prin prisma volumului de

activitate si a numarului de bonuri fiscale emise era imposibil sa nu isi aminteasca de aceasta societate.

- daca societatea alimenta in realitate combustibilul inregistrat in bonurile fiscale nu ar fi avut timpul fizic necesar utilizarii acestui combustibil, deoarece operatiunile de alimentare ar fi ocupat intreaga zi lucratoare (de exemplu in data de 20.02.2013 se evidentiaza 33 bonuri fiscale, in data de 14.02.2013 se evidentiaza 24 bonuri, in data de 11.02.2013 se evidentiaza 26 bonuri, in data de 01.06.2013 inregistreaza 83 bonuri fiscale, iar in data de 30.06.2013 inregistreaza 203 bonuri fiscale etc).

Aceste operatiuni au fost consemnate in totalitate in registrul de casa, fiind efectuate din casieria societatii plati in perioada ianuarie 2013 - decembrie 2015, pe baza unor „bonuri de combustibil”, asociatul firmei ridicand in fapt in scop personal sumele care figureaza ca au fost achitate catre societatile enumerate mai sus, sume care proveneau din incasarile obtinute de la clienti.

Avand in vedere faptul ca, tranzactiile derulate intre SC X SRL si statiile de vanzare combustibil nu au un continut economic, scopul esential al acestora fiind acela de a evita impozitarea si de a obtine avantaje fiscale semnificative care altfel nu ar fi putut fi acordate, organele de inspectie fiscala considera ca prin inregistrarea fictiva a platilor catre acesti furnizori pe baza unor bonuri de combustibil, respectiv prin efectuarea de plati care nu au la baza niciun document justificativ (in cazul ridicarii din casieria societatii a sumei de ... lei), sumele de bani ridicate au fost practic puse la dispozitia administratorului si asociatului unic, fiind incidente prevederile art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare.

b) Asa cum s-a aratat si la capitolul „ Cu privire la impozitul pe profit” respectiv la capitolul „ Cu privire la taxa pe valoarea adaugata”, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2012 - 31.12.2015, in evidenta contabila a SC X SRL au fost inregistrate diverse achizitii de bunuri (materiale de constructii, electrice si sanitare precum si bunuri casnice), aceste cheltuieli neavand nicio legatura cu activitatea societatii, fiind de fapt cheltuieli facute in favoarea asociatului .

Intrucat bunurile in cauza nu au servit activitatii economice a societatii verificate, sunt incidente prevederile art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare. Astfel, s-a concluzionat ca platile acestor bunuri si servicii in valoare totala de ... lei (an 2012 suma de ... lei, an 2013 suma de ... lei, an 2014 suma de ... lei si an 2015 suma de .. lei) s-au facut din casieria societatii, acestea neavand nicio legatura cu activitatea firmei si nu concura la realizarea veniturilor acesteia, fiind utilizate de administratorul SC X SRL care are si calitatea de asociat unic, motiv pentru care se justifica tratarea lor ca dividende pentru care se datoreaza impozitul aferent.

Avand in vedere faptul ca societatea nu a putut justifica natura si destinatia sumelor ridicate din casieria societatii de administratorul SC X SRL care are calitatea si de asociat unic, simuland plati catre emitentii de bonuri fiscale in suma

de ... lei si au fost efectuate plati ale unor bunuri reprezentand materiale de constructii, materiale electrice, materiale sanitare si bunuri casnice, in valoare totala de ... lei din casieria societatii, achizitii care au fost facute in folosul administratorului SC X SRL care are calitatea si de asociat unic, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea unui impozit pe dividende suplimentar in suma de ... lei.

4) Cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse :

Asa cum s-a aratat si la capitolul “Cu privire la impozitul pe profit” si „Cu privire la taxa pe valoarea adaugata” si “Cu privire la impozitul pe dividende”, constatarile organelor de inspectie fiscala au condus la concluzia ca in perioada 01.01.2016-31.12.2016, societatea achita in numerar contravaloarea unor achizitii nereale de combustibil in baza unor bonuri fiscale care figureaza ca fiind emise de catre diverse societati comerciale (statii peco) .

Avand in vedere faptul ca societatea nu a putut justifica natura si destinatia sumelor ridicate din casieria societatii de administratorul SC X SRL care are calitatea si de asociat unic, simuland plati catre emitentii de bonuri fiscale si fiind efectuate plăți care nu au la baza niciun document justificativ, sumele de bani ridicate fiind practic puse la dispozitia administratorului si asociatului, în speță sunt incidente prevederile art.114 alin (2) lit. h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“Definirea veniturilor din alte surse:

-bunurile si/sau serviciile primite de un participant la persoana juridica, acordate/furnizate de catre persoana in folosul personal al acestuia”.

De asemenea, s-au avut in vedere si prevederile art.11 alin.1 din Legea 227/2015 privind codul fiscal.

Avand in vedere faptul ca, societatea nu a putut justifica natura si destinatia sumelor ridicate din casieria unitatii de administratorul SC X SRL care are calitatea si de asociat unic, simuland plati catre emitentii de bonuri fiscale in suma totala de ... lei si tinand cont de prevederile legale citate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea unui impozit pe veniturile din alte surse suplimentar in suma de ... lei (utilizand cota recalculata), societatea datorand acest impozit la data stabilită la art.115 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal

“Impozitul pe venit se calculeaza prin retinere la sursa la momentul acordarii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut ...

Termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut ”.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea X are sediul în municipiul Arad, ... jud.Arad, CUI ..., J02/..., reprezentată legal prin Cabinet Individual de Insolvență ... în calitate de administrator judiciar , cu sediul în Arad, ..., jud.Arad.

A. Cu privire la suma de ... lei reprezentând diferența dintre cuantumul sumei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-AR Yprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și suma contestată de petentă.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-AR Yprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad-Inspecția fiscală, au stabilit suplimentar în sarcina Societății X suma de .. lei, reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei;
- impozit pe venituri din alte surse ... lei

Prin contestație petenta înțelege să conteste suma de .. lei, reprezentând:

- impozit profit: ...;
- TVA: .. lei;
- impozit dividende: ... lei;

Se observă că rezultatul aritmetic obținut ca urmare a cumulării sumelor contestate îl reprezintă suma de ... lei și nu cea de ... lei, la cât face referire petenta în preambulul contestației, cuantumul sumei contestate fiind cu ... lei mai mic decât suma totală stabilită în Decizia de impunere.

A.1. Cu privire la suma de ... lei, parte componentă a sumei de ... lei

În drept, sunt aplicabile prevederilor art. 269 alin.(1) și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

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

„Art. 269

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

Se reține că prin contestația depusă petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste suma de ... lei, argumente în susținere sau orice alte dovezi le-ar considera relevante în cauză.

În speță sunt incidente prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, care prevăd:

„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.”

Întrucât petenta nu a prezentat argumente sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor consemnate în actul administrativ fiscal atacat, ținând seama de art. 213 din Codul de procedură fiscală:

„(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”,

pentru suma de 5.394 lei se va face aplicațiunea art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3.741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„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;”.

A.2. Cu privire la suma de ..., parte componentă a sumei de ... lei

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-AR Yprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad-Inspeția fiscală, au stabilit suplimentar în sarcina Societății Xsuma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

Prin contestație, petenta înțelege să conteste suma de ... lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, cu o diferență în plus de ... lei față de suma înscrisă în Decizia de impunere contestată.

În drept, sunt incidente prevederile art.269 și 279 din Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct.11.1 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

„ ART. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”*

Așa cum rezultă din textele citate, contestația trebuie să cuprindă obiectul pe care petentul înțelege să îl conteste. Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță.

Așadar, în afara sumelor înscrise de organul fiscal în actul administrativ fiscal atacat, în speță în Decizia de impunere nr.F-AR ..., orice altă sumă contestată este fără obiect, aceasta neavând corespondent în titlul de creanță contestat.

Analizând sumele contestate de petentă care formează obiectul contestației, organul de soluționare constată că, la categoria impozitului pe profit, deși suma stabilită prin Decizia de impunere nr.F-AR Yeste de ... lei, prin contestație petenta contestă suma de .. lei.

În considerarea celor prezentate și pe baza temeiurilor legale invocate, urmează ca pentru suma de ... lei, reprezentând diferența între suma stabilită prin Decizia de impunere nr.F-AR Yși suma contestată cu titlu de impozit pe profit, contestația să fie respinsă ca fiind fără obiect.

B. Referitor la obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit, TVA și impozit pe dividende stabilite în sarcina societății petente și contestate, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, organele fiscale au formulat sesizare penală împotriva Societății X SRL - în insolvență, pe care au înaintat-o către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, în virtutea principiului general de drept ” penalul ține în loc civilul”.

În fapt, petenta a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a cuprins perioada 01.01.2013 - 31.12.2016, în ceea ce privește impozitul pe profit și 01.01.2012-31.12.2016 în ceea ce privește TVA și impozitul pe dividende.

Urmare inspecției fiscale efectuate, au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR ...și Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AR ..., conform cărora

petenta datorează obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA în sumă de ... lei, reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei;
- impozit pe venituri din alte surse .. lei

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petenta a atacat în procedura prealabilă Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-AR ..., acțiune pe care a promovat-o pentru suma de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei;

Întrucât constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva Societății X SRL-în insolvență a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP Arad - Inspectie fiscala sub nr. ARG_AIF ..., pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei;
- impozit pe venituri din alte surse ... lei

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele fiscale au stabilit și reținut în sarcina societății contestatoare impozit pe profit, TVA, impozit pe dividende și impozit pe venituri din alte surse, aferent unor tranzacții reprezentând achiziții de combustibili pentru care nu s-a făcut dovada că au fost utilizate în totalitatea lor în scopul obținerii de venituri impozabile și desfășurării de operațiuni taxabile, precum și achiziții de bunuri care nu au servit activității economice a societății, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut realitatea operațiunilor comerciale, neacordând deductibilitate atât cheltuielii cu achiziția marfurilor și serviciilor, cât și TVA aferentă și considerând plățile către emitenții de bonuri fiscale pentru combustibili și pentru unor diverse bunuri și servicii ca fiind făcute în folosul administratorului societății petente care are calitatea și de asociat unic.

Potrivit Sesizării penale ARG_AIF ... existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Deva s-a constituit parte civilă față de dl.... în calitate de administrator al Societății X S.R.L. - în insolvență pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR

În scopul soluționării contestației formulate de către Societatea X S.R.L. - în insolvență, conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. TMR-DGR ..., comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale ARG_AIF... în legătură cu sumele stabilite în Decizia de impunere nr. F-AR Y emisă pe numele Societății X S.R.L. - în insolvență.

Prin adresa Dosar nr. ... din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...., Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „sesizării A.J.F.P Arad nr.... i s-a atribuit la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad nr.unic ..., dosarul cauzei fiind transmis I.P.J.Arad-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice , în vederea efectuării de cercetări față de faptele sesizate „

In drept, art.277 alin.(1) lit.a) si b) si art. 279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevad:

„ART. 277 Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativă

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor săvârșirii unei infractiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare si a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) solutionarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existenta ori inexistentia unui drept care face obiectul unei alte judecări.

ART. 279 Solutii asupra contestatiei

(5) Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, în conditiile prevăzute de art. 277.”

Potrivit art. 277 din Legea nr.207/2015 există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedură administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul* consacrat de Codul procedură penală.

În urma analizei documentelor aflate la dosarul cauzei, se constată că organele fiscale au formulat si transmis către organele de cercetare penala plângere penală avand ca obiect constatările rezultate în urma inspecției fiscale efectuate de către acestea, concretizate în emiterea înscrisului pe care Societatea X S.R.L.- în insolvență înțelege să le atace.

Astfel, autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține ca între datoria fiscală contestată de petenta reprezentând impozit pe profit, TVA și impozit pe dividende și stabilirea caracterului infraccional al faptelor în legătură cu care au fost sesizate organele de cercetare, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei, în cauza dedusă judecării făcându-se astfel aplicarea dispozițiilor art. 277 din Codul de procedură fiscală, care evocă ipoteza când soluționarea contestației este sau devine dependentă de soluția ce s-ar da în acțiunea penală.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit, TVA și impozit pe dividende, având ca obiectiv final diminuarea masei impozabile a profitului și a TVA, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat și a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții interne posibil a fi fictive.

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

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele

de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. ARG_AIF ... a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală F-AR .. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR ..., contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

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

Întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 din Codul de procedura penală, din moment ce, cum precizează art. 277 alin.(1) lit.a), constatarea infracțiunii *„ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea”*.

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

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea

penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente cauzei, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală în cazul celor sesizate de organele de inspecție fiscală privitor la concluziile materializate în Raportul de inspecție fiscală F- AR ... și Decizia de impunere F- AR ..., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma de totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei;

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“[...]

(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 alin. (5) din Legea nr.207/2015, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, se

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea X SRL- în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F- AR Y privind suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;
- impozit dividende: ... lei;

întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulate de Societatea Xîmpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F- AR Y pentru suma de ...lei .

3. Respingerea, ca fără obiect, a contestației formulate de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F- AR Y pentru suma de ... lei .

4. Prezenta decizie se comunica la:

- Cabinet Individual de Insolvență ... în calitate de administrator judiciar , cu sediul în Arad, ... jud.Arad.

- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Arad – Inspectie 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 Timiș sau Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,