



DECIZIA nr. 63 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C X S.R.L.,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **S.C X S.R.L** – CIF ..., cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HR-.../2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- ... lei taxă pe valoarea adăugată,
- ... lei accesorii aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C X S.R.L., prin contestația depusă în două exemplare la Activitatea de Inspecție Fiscală, un exemplar prin administratorul AB înregistrat sub nr. .../2012, iar celălalt exemplar prin administratorul CD înregistrat sub nr. .../2012, solicită anularea obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HR-... din 2012, și suspendarea executării, invocând următoarele motive:

Contestatorul consideră că, Raportul de inspecție fiscală nu reflectă situația de fapt constatată la societate comercială, fiindcă contrar celor susținute în acel raport, absolut toate cheltuielile efectuate și înregistrate erau necesare pentru realizarea de venituri și astfel prin acele cheltuieli nu numai că s-a

majorat veniturile, dar prin aceste cheltuieli s-a contribuit la majorarea veniturilor celorlalte societăți comerciale din cadrul grupului X, care la rândul lor și-au achitat toate obligațiile fiscale.

Societatea contestată arată, că organul de control nu a ținut cont că la sfârșitul anului 2008 a izbucnit criza economică, iar pierderile înregistrate s-au datorat nu pentru faptul că acele servicii de management nu ar fi fost utile, ci pentru faptul că piața a scăzut de 15 ori și acele cheltuieli și acele programe se derulau în principal în perioada 2005-2008. Redă unele aspecte cu privire la efectele crizei economice și a recesiunii, evoluția pieței auto în ultimii 4 ani.

În continuare în cuprinsul contestației este redată situația constatărilor din raportul de inspecție fiscală pentru cele două capitole principale și anume impozitul pe profit și taxa pe valoare adăugată.

A. În ce privește impozitul pe profit:

Societatea contestată nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, cum ar fi: în perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli aferente diferitelor servicii executate-prestări servicii de consultanță; că în timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea și oportunitatea efectuării acestor prestații, conform legislației în vigoare cu situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice altă materiale corespunzătoare. Pe facturile evidențiate la cheltuieli, în rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor este specificat „prestări servicii de conform contract”, sau „prestări servicii de consultanță managerială”.

Față de aceste constatări societatea contestată arată că X SRL este importator direct de autoturisme și piese de marca 1 și marca 2 și a organizat cursuri de pregătire, traininguri de management pentru motivarea vânzării și motivarea conducerii societății. Cursurile s-au desfășurat în perioada 2005-2008 și au fost ținute de către specialiștii din Ungaria de la Institutul EMTRK Budapesta precum și de la Universitatea Științelor M din

Societatea contestată arată că organul de inspecție fiscală a făcut analiza rezultatelor societății și pentru anul 2010, pierderea înregistrată de ... lei, dar fără a se arăta cuantumul cheltuielilor privind aceste servicii, considerând că și aceasta denotă faptul că organul de control a interpretat în mod forțat dispozițiile legale, și constatările lor sunt nu numai eronate dar și tendențioase, fără luarea în considerare a ponderii cheltuielilor privind serviciile de consultanță. În acest context, constatarea organului de control conform căreia societatea în anul 2008-2009-2010 ar fi înregistrat pierderi este total nepotrivită fiindcă cheltuielile se raportează întotdeauna pentru anul în curs, fără nici o relevanță că peste ani societatea înregistrează pierderi.

Societatea contestată consideră, că dacă pentru anul 2006 societatea a realizat profit nu are relevanță faptul că avea sau nu cheltuieli de

servicii de consultanță, pentru anul 2008 la fel, neavând nici o vină că pentru anul 2009, dar deja și în anul 2008 semnele recesiunii s-au resimțit pe piața auto.

Referitor la înregistrarea pierderilor, contestatara precizează la aceasta a contribuit nu numai scăderea vânzărilor în mod treptat la finele anului 2008, în condițiile unor cheltuieli constante, dar și împrejurarea că firma a trecut la finanțarea achiziționării de autoturisme prin sistem de leasing de la BCR LEASING S.A., ceea ce a denaturat total bilanțul și contul de profit, mai ales în condițiile în care BCR LEASING S.A. imputa plățile ratelor de leasing total haotic, și astfel se acumulase datorii imense față de ei, constând din penalități de întârziere.

Față de cheltuieli aferente diferitelor servicii de consultanță managerială societatea susține că acestea erau necesare și au fost efective, pentru care la organul de control s-au prezentat documente de cca. 600 de pagini, iar față de prețul practicat de acele firme organul de control nu a arătat care ar fi fost prețul corect. Se mai arată, că societățile comerciale de prestatori a acestor servicii nu erau firme off-shore, erau toate înregistrate în județul Harghita și fiecare plătise impozitul pe profit pentru acele venituri și vărsau la buget TVA-ul colectat.

B. În ce privește taxa pe valoarea adăugată

Referitor la anularea TVA stabilit suplimentar, societatea contestatara precizează, că argumentele sunt aceleași ca și pentru impozitul pe profit.

Mai arată, că TVA-ul dedus a fost colectat de firmele prestatoare, astfel dacă se vor menține aceste taxe suplimentare atunci statul va recupera de două ori TVA-ul aferent acestor servicii, odată prin colectarea lor de către prestatorii de servicii, iar a doua oară în urma controlului prin constatări eronate și tendențioase.

Referitor la constatarea următoare a organului de control: *„Așa cum este prezentat la capitolul cu impozitul pe profit, aceste prestări de servicii de consultanță managerială au fost facturate de baza contractelor încheiate între societățile comercială cu relații de afiliere, nu au adus beneficii pentru societate și nu justifică necesitatea prestării acestora.”*, contestatara arată, că această concluzie este total eronată fiindcă societatea a înregistrat pierderi datorită crizei economice și scăderii substanțiale a puterii de cumpărare a populației și nu datorită facturilor privind aceste cheltuieli. Societatea contestatara consideră că, din moment ce aceste servicii s-au realizat și s-au prezentat și documentele justificative aceste constatări din raportul de inspecție fiscală trebuie anulate.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, încheiat la S.C X S.R.L, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate nr. F-HR-.../2012, a constatat următoarele:

Perioada verificata 01.01.2006 - 31.12.2010

A.Cu privire la impozit pe profit

1. În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de consultanță - cuprinse în Anexa nr.6 la raport. Având în vedere, că societatea în timpul controlului nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea și oportunitatea efectuării acestor prestații, dovedite conform legislației în vigoare cu situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere aceste cheltuieli la determinarea profitului impozabil.

Pe facturile emise pentru aceste cheltuieli, la „Denumirea produselor sau a serviciilor” este specificat „prestări servicii de consultanță managerială”, față de care, prin Nota explicativă din data de 21.06.2011, CD administratorul societății a precizat, că SC X SRL este importator direct de autoturisme și piese de Marca 1 și Marca 2 și a organizat cursuri de pregătire, traininguri de management pentru motivarea vânzării și motivarea conducerii societății.

Organul de inspecție fiscală precizează, că la data de 16.01.2012 a avut loc discuția finală în legătură cu inspecția fiscală. Ulterior, la data de 25.01.2012, reprezentanții societății au prezentat ca documente justificative în legătură cu prestări servicii de consultanță managerială cursuri și cărți de management cca. 600 pagini, dar care nu reprezintă documente de contabilitate, ci sunt materiale folosite la organizarea de pregătiri profesionale pentru personalul cu funcții de conducere.

Aceste prestări de servicii de consultanță managerială au fost facturate pe baza contractelor încheiate între SC X SRL cu societățile cu relații afiliere, astfel: SC Y SRL, Z SRL, W SRL. Aceste societăți au avut același sediu declarat cu SC X SRL, respectiv la adresa ..., str. ..., nr. ..., jud Harghita.

În concluzie, organul de inspecție a stabilit, că aceste cheltuieli cu servicii de consultanță managerială sunt exagerate, aceste prestări nu au adus beneficii (profit) pentru societate, înregistrând pierderi în anii 2008, 2009, 2010, astfel nu se justifică necesitatea prestării acestora.

Această constatare rezultă și prin facturarea serviciilor de SC Y SRL către SC X SRL, care s-a efectuat în baza contractului nr. ... din ... 2005 și contractului nr. ... din 2007 încheiat între SC Y SRL și SC X SRL, ambele având aceeași formă și text, se diferă numai de numărul de înregistrare și data,

conform cărora X SRL, va plăti un comision de 30% calculată la beneficiul net. Față de care Y SRL în anul 2006 a facturat servicii de management în sumă de ... lei, în condițiile în care SC X SRL a realizat un beneficiu de ... lei (astfel procentul de 30% devine 300%), sau în anul 2007 cheltuieli cu servicii management de ... lei, în condițiile în care profitul net realizat în anul 2007 este în sumă de ... lei. Iar pe anii 2008 – 2009 sunt facturate servicii de consultanță managerială, marketing către SC X SRL, în condițiile în care înregistrează numai pierderi.

2. Societatea a înregistrat cheltuieli pe baza facturii în xerox, fapt care contravine art.21 alin(4) din Legea nr.571/2003.

3. SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă a facturilor emise pentru persoane fizice (EF) anexa nr.6, reprezentând cheltuieli cu energia electrică și cheltuieli cu încălzire și apă, fapt care contravine art.21 alin (4) lit f, din Cod fiscal.

În concluzie, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei, din care suma de ... lei este prevăzută în anexa nr.6 la raport, iar 1.000 lei reprezintă amenzi.

În urma recalculării a rezultatului fiscal cu aceste cheltuieli, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar pe anii 2006 – 2007 impozit pe profit în sumă totală de ... lei, la care s-a mai calculat majorări și penalități de întârziere în suma totală de ... lei, iar pe anii 2008 – 2010 pierderea fiscală de recuperat a fost recalculată cu suma cheltuielilor neacceptate la deducere.

A. Cu privire la TVA

1. În perioada verificată societatea a dedus TVA aferentă diferitelor servicii executate – prestări servicii de consultanță – cuprinse în Anexa nr.6 la raport, servicii ale căror prestare efectivă și necesitatea nu este justificată conform legislației în vigoare cu situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, fapte ce contravin art.145 alin. (2) lit.a) din Codul Fiscal.

2. Societatea a dedus TVA pe baza facturii în xerox, fapt care contravine art.146 alin(1) din Legea nr. 571/2003.

3. SC X SRL a dedus TVA aferent din facturile emise pentru persoane fizice (EF) anexa nr.6, reprezentând cheltuieli cu energia electrică și cheltuieli cu încălzire și apă, fapt care contravine art. 145 alin (5) din Cod fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferent cheltuielilor neacceptate la capitolul impozitului pe profit, stabilind suplimentar taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de ...

lei, la care s-a mai calculat majorări și penalități de întârziere în suma totală de ... lei.

La stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal, respectiv art. 11 alin. 2 conform căruia „În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției....”

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală la un punct separat (pct. 3) a menționat constatările privind relațiile de afiliere și dosarul prețurilor de transfer, din care rezultă că pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer SC X SRL a cerut două perioade de suspendare a inspecției fiscale, cu toate că cererea a și fost aprobată pe perioade 23.06.2011–23.09.2011 și 23.06.2011–23.09.2011, totuși societatea nu a depus dosare complete conform normelor, iar pentru persoanele afiliate: SC Y SRL, Z SRL, W SRL, care au facturat prestări de servicii de consultanță managerială către X SRL, nici nu a fost întocmit dosarul prețurilor de transfer.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Activitatea de Inspecție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria ... sesizarea penală înregistrată sub nr. .../2012 asupra aspectelor consemnate în Decizia de impunere nr. F-HR-.../2012, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

În fapt, în urma inspecției fiscale generale, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere, în principal, cheltuieli cu servicii de consultanță managerială și TVA aferent facturate de societățile cu relații afiliere pe baza contractelor încheiate între SC X SRL, întru-cât prestare efectivă și necesitatea ale acestora nu este justificată conform legislației în vigoare, există suspiciunea existenței unor operațiuni fictive, care în fapt nu au existat, considerând că tranzacțiile au fost simulate.

Prin adresa nr. .../2012 Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice Harghita, a înaintat sesizarea penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria ... în privința operațiunilor evidențiate în evidența contabilă cu societățile cu relații afiliere, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 11 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art. 43 din legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

În drept, art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

***a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]*”**

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, **contestate**, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității operațiunilor economice desfășurate având în vedere că organele abilitate au suspiciuni asupra existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, având ca rezultat diminuarea obligațiilor fiscale de plată către bugetul consolidat al statului.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni**, iar, pe de altă parte, **soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.**

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 (1) lit a), devenind art. 214 (1), lit a), după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că **“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin (2), din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”**

Având în vedere că faptele constatate fac obiectul sesizării penale nr. .../2012, organele abilitate prin lege urmând să se pronunțe asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii, se reține că Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept “penalul ține în loc civilul” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR .../2012 privind SC X SRL, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, care precizează: “[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, cu caracter definitiv, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii, în cadrul căreia se va pronunța și asupra celorlalte aspecte indirecte.

Referitor la cererea societății de suspendare a executării deciziei de impunere, art. 215 din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”,

astfel organul de soluționare a contestației nu are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 214 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Suspendarea soluționării contestației împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR .../2012 pentru suma totală de ... lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,