



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 58 / 2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. & .X. S.R.L., în insolvență, înregistrată la Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. 907007/25.06.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., prin adresa nr. .X./18.06.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub **nr.X/25.06.2012**, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. & .X. S.R.L.** cu sediul social în .X., Calea .X., nr.X, bl.X, sc.X, et.X, ap.X, sector X, având cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. J40/.X./2009 prin lichidator judiciar X desemnat prin sentința comercială nr..X./30.05.2011 de Tribunalul .X. Secția a VII-a Comercială conform adresei din data de 02.06.2011, anexată la dosarul cauzei, cu sediul procesual ales pentru comunicare acte de procedură în .X., Bd. X, nr.X, bl.X, et.X, ap.X, sector X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./25.04.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./25.04.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

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

Totodată, SC .X. & .X. SRL contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./24.04.2011.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-B .X./25.04.2012, respectiv 07.05.2012, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., respectiv 07.06.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. & .X. S.R.L.

I. S.C. .X. & .X. S.R.L. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. prin Decizia de impunere nr. F-B .X./25.04.2012, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./24.04.2011, precizând că prin Încheierea de ședință din 09.11.2009, pronunțată de către Tribunalul .X. – secția a VII-a comercială, în dosarul nr..X./3/2009, s-a deschis procedura insolvenței S.C. .X. & .X. S.R.L., iar potrivit art.49 alin.1 din Legea nr.85/2006, în perioada de observație, debitorul poate să-și continue desfășurarea activităților curente și poate efectua plăți către creditorii cunoscuți.

Totodată, societatea menționează că la data deschiderii procedurii insolvenței nu s-a dispus ridicarea dreptului de administrare, activitatea curentă cuprinzând și operațiuni de vânzare imobile pe baza de contracte încheiate cu diverși achizitori.

De asemenea, societatea precizează că se află în procedura de lichidare judiciară și nu mai deține organe statutare, iar activitatea lichidatorului judiciar a fost limitată la activități specifice lichidării, respectiv valorificarea bunurilor și întocmirea raportului de lichidare.

Referitor la procedura de control utilizată, societatea precizează că potrivit art.101 și art.102 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a transmite avizul de inspecție fiscală în cazul unui contribuabil aflat în procedura insolvenței.

Totodată, lichidatorul judiciar a solicitat D.G.F.P. .X., prin adresa nr..X./29.03.2012, acordarea unui termen de 60 de zile pentru a putea reconstitui evidențele financiar contabile ale societății și implicit procurarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate aferente perioadei 2007-2009, solicitare respinsă argumentat de dispozițiile legale în materie de reconstituire a documentelor financiar contabile.

De asemenea, societatea precizează că lichidatorul judiciar deținea doar documentele depuse la dosarul cauzei de către debitoare sau predate, astfel că alte documente și informații, respectiv facturile fiscale emise și primite de societate aferente perioadei supuse verificării și anterioare deschiderii procedurii insolvenței, se puteau obține doar de la administratorii statutari.

Astfel, societatea depune în susținerea contestației documente suplimentare, respectiv balanțe de verificare încheiate pentru anii 2007, 2008 și 2009, care conțin date care au fost avute în vedere parțial de către organele de inspecție fiscală și sunt în măsură să contrazică constatările din actele administrative contestate, în special prevederile Ordinului nr..X./2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Referitor la aplicarea eronată a metodei estimării prin aplicarea metodei produsului/serviciului și a volumului, în baza art.1 alin.(1) din Ordinul nr..X./2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pentru anii 2007, 2008 și 2009, societatea susține că pentru anul 2007, așa cum rezultă din balanța de verificare încheiată la 31.12.2007, veniturile totale au fost de .X. lei, ajustate de organele de inspecție fiscale cu sumele din contul 711 « Venituri din variația stocurilor », rezultând astfel venituri impozabile estimate în sumă de .X. lei reprezentând baza de impozitare a 22 de contracte duplicat obținute de lichidatorul judiciar de la Oficiul de cadastru .X..

Cheltuielile înregistrate în balanța de verificare aferente lucrărilor de construcții executate erau în sumă de .X. lei, din care acceptate la deducere doar .X. lei aferente salariilor și obligațiilor salariale, ca și când, în lipsa de documente, construcțiile nu ar fi avut la bază cheltuieli, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în condițiile în care anul 2007 a însemnat construcție propriu-zisă și ulterior vânzare.

Pentru anul 2008, societatea depune balanța de verificare încheiată la 31.12.2008 și susține că organele de inspecție fiscală, folosind același procedeu, au stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei, în condițiile în care la un venit impozabil estimat în sumă de .X. lei, cheltuielile acceptate la deducere au fost de numai .X. lei, iar valoarea contractelor furnizate de Oficiul de cadastru .X. a fost de .X. lei.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit, folosind aceeași metodă, pentru anul 2009 o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru anul 2010 o diferență de impozit pe profit în sumă de

.X. lei, iar pentru anul 2011 organele de inspecție fiscală au constatat conform balanței de verificare că situația societății se prezintă astfel : venituri totale în sumă de .X. lei, cheltuieli totale în sumă de .X. lei, pierdere în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Societatea susține că suma de .X. lei, considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă fiscal pe motiv că nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost înregistrată în anul 2011 și a reprezentat cheltuială aferentă apartamentelor vândute în anul 2009, conform notei explicative date de reprezentantul legal al .X., or organele de inspecție fiscală sancționează societatea de două ori: o dată în anul 2009, când din cheltuielile înregistrate în balanța de verificare în sumă de .X. lei acceptă la deducere doar suma de .X. lei și a doua oară în anul 2011 când le consideră nedeductibile fiscal.

De asemenea, societatea precizează că motivele invocate de organele de inspecție fiscală privind estimarea au fost doar neprezentarea de documente care să stea la baza înregistrării cheltuielilor în balanțele de înregistrare, or în Ordinul nr..X./2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se menționează că numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosite date și informații din diverse surse, astfel că, deși costurile erau incluse/nominalizate în balanțele de verificare, acestea nu au fost luate în considerare, motiv pentru care prin adresa emisă către D.G.F.P. .X. s-a solicitat un termen pentru reconstituirea evidențelor contabile și implicit a documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate, aferente perioadei 2007-2009.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de 19% fără a da posibilitatea societății să prezinte documente din care să rezulte că operațiunile efectuate ar fi fost taxabile cu cota redusă de 5% pentru vânzarea de locuințe, păstrându-se, pentru perioada verificată, aceeași bază de impunere estimată, astfel calculându-se o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele prezentate, societatea solicită desființarea actelor administrative fiscale contestate și posibilitatea prezentării de documente financiar contabile și orice înscrisuri în măsură să conducă la stabilirea unor impozite și taxe reale cu consecințe penalizatoare corespunzătoare.

În drept, societatea invocă prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Ordinul nr..X./2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-B.X./25.04.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., au constatat următoarele:

Perioada verificată : 01.01.2007 – 31.12.2011

Referitor la impozitul pe profit

Pentru anul 2007, din verificarea balanței de verificare încheiată la 31.12.2007, respectiv rulajul creditor al contului 121 « Profit și pierdere », organele de inspecție fiscală au constatat venituri totale în sumă de .X. lei, cheltuieli totale în sumă de .X. lei și o pierdere în sumă de .X. lei.

Întrucât, nu au fost prezentate documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în balanța de verificare, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele :

Venituri impozabile estimate :	.X. lei ;
Cheltuieli acceptate la deducere :	.X. lei ;
Profit impozabil :	.X. lei ;
Impozit profit datorat :	.X. lei ;
Impozit pe profit constituit societate :	.X. lei ;
Diferența impozit pe profit de virat :	.X. lei.

Veniturile impozabile luate în calcul la impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală au fost obținute prin însumarea veniturilor din balanța de verificare încheiată la 31.12.2007, fără să se țină cont de veniturile înscrise în contul de venituri 711 « Venituri din variația stocurilor », iar cheltuielile acceptate la deducere reprezintă cheltuielile aferente salariilor, contribuțiilor sociale, taxelor aferente și impozitelor și taxelor locale înregistrate în balanța de verificare. Asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile estimate, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16%, iar pentru stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit au folosit metoda produsului/serviciului și a volumului conform art.1 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr..X./2011 privind stabilirea bazei de impunere, luând în considerare volumul veniturilor înregistrate în balanța de verificare la 31.12.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, în timpul inspecției fiscale, că administratorul judiciar .X. a prezentat un număr de .X. de contracte duplicat obținute de la Oficiul de Cadastru .X. în valoare totală de .X. lei, reprezentând .X. mp, rezultând un preț mediu de .X. euro/mp.

Pentru anul 2008, din verificarea balanței de verificare încheiată la 31.12.2008, respectiv rulajul creditor al contului 121 « Profit și pierdere », organele de inspecție fiscală au constatat venituri totale în sumă de .X. lei, cheltuieli totale în sumă de .X. lei și o pierdere în sumă de .X. lei.

Întrucât nu au fost prezentate documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în balanța de verificare, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele :

Venituri impozabile estimate :	.X. lei ;
Cheltuieli acceptate la deducere :	.X. lei ;
Profit impozabil :	.X. lei ;
Impozit profit datorat :	.X. lei ;
Impozit pe profit constituit societate :	.X. lei ;
Diferența impozit pe profit de virat :	.X. lei.

Veniturile impozabile luate în calcul la impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală au fost obținute prin însumarea veniturilor din balanța de verificare încheiată la 31.12.2008, fără să se țină cont de veniturile înscrise în contul de venituri 711 « Venituri din variația stocurilor », iar cheltuielile acceptate la deducere reprezintă cheltuielile aferente salariilor, contribuțiilor sociale, taxelor aferente și impozitelor și taxelor locale înregistrate în balanța de verificare. Asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile estimate, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16%, iar pentru stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit au folosit metoda produsului/serviciului și a volumului conform art.1 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr..X./2011 privind stabilirea bazei de impunere, luând în considerare volumul veniturilor înregistrate în balanța de verificare la 31.12.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, în timpul inspecției fiscale, că administratorul judiciar .X. a prezentat un număr de .X. de contracte duplicat obținute de la Oficiul de Cadastru .X. în valoare totală de .X. lei, reprezentând .X. mp, rezultând un preț mediu de .X. euro/mp.

Pentru anul 2009, din verificarea balanței de verificare încheiată la 31.12.2009, respectiv rulajul creditor al contului 121 « Profit și pierdere », organele de inspecție fiscală au constatat venituri totale în sumă de .X. lei, cheltuieli totale în sumă de .X. lei, profit în sumă de .X. lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, impozit pe profit constituit în sumă de .X. lei, impozit pe profit declarat în sumă de .X. lei și impozit pe profit virat în sumă de .X. lei.

Întrucât nu au fost prezentate documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în bilanța de verificare, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele :

Venituri impozabile estimate :	.X. lei ;
Cheltuieli acceptate la deducere :	.X. lei ;
Profit impozabil :	.X. lei ;
Impozit profit datorat :	.X. lei ;
Impozit pe profit declarat societate :	.X. lei ;
Impozit pe profit virat de societate :	.X. lei ;
Diferența impozit pe profit de virat :	.X. lei ;
Diferența de constituit cf.inspecției :	.X. lei.

Veniturile impozabile luate în calcul la impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală au fost obținute prin însumarea veniturilor din bilanța de verificare încheiată la 31.12.2009, fără să se țină cont de veniturile înscrise în contul de venituri 711 « Venituri din variația stocurilor », iar cheltuielile acceptate la deducere reprezintă cheltuielile aferente salariilor, contribuțiilor sociale, taxelor aferente și impozitelor și taxelor locale înregistrate în bilanța de verificare. Asupra diferenței dintre veniturile și cheltuielile estimate, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16%, iar pentru stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit au folosit metoda produsului/serviciului și a volumului conform art.1 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr..X./2011 privind stabilirea bazei de impunere, luând în considerare volumul veniturilor înregistrate în bilanța de verificare la 31.12.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, în timpul inspecției fiscale, că administratorul judiciar .X. a prezentat un număr de X de contracte duplicat obținute de la Oficiul de Cadastru .X. în valoare totală de .X. lei, reprezentând .X. mp, rezultând un preț mediu de .X. euro/mp.

În ceea ce privește răspunsul dat de d-na .X. în calitate de administrator judiciar prin nota explicativă, la întrebarea organelor de inspecție fiscală referitoare la motivul neprezentării documentelor financiar-contabile, aceasta a explicat că «Societatea .X.&.X. SRL nu a predat documentele financiar-contabile aferente perioadei ianuarie 2007-noiembrie 2009 către societatea de insolvență. În acest sens am înaintat plângari penale la Poliția sector X - Serviciul de investigare a Fraudelor-dosar .X. /P/2011 (la care s-a conexas dosar nr..X. /P/2011) având ca obiect nepredarea documentelor financiar-contabile. »

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în perioada 01.01.2007-31.12.2009, organele de inspecție fiscală nu au calculat accesorii deoarece au fost aplicate prevederile art.41 alin.(4) din Legea nr.85/2006, cu modificările și completările ulterioare, « contribuabilul neprezentând niciun plan de reorganizare până la finalizarea prezentului raport de inspecție fiscală ».

Pentru anul 2010, din verificarea documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile înregistrate în evidența contabilă provin din :

-vânzarea apartamentelor aflate în patrimoniul SC .X.&.X. SRL prin administratorul judiciar .X., care a încheiat X contracte de vânzare-cumpărare apartamente, încasate integral în anul 2010, din care X contracte încheiate cu persoane fizice și X contract de vânzare – cumpărare încheiat cu o persoană juridică, cu o valoare totală de inventar în sumă de .X. lei care a diminuat soldul contului 212 « Construcții » înregistrat în balanța de verificare la 31.12.2010. La 01.01.2010 soldul contului 212 « Construcții » în sumă de .X. lei, reprezenta valoarea a .X. de apartamente construite în .X. – Complex Perla și Panoramic.

-venituri din închirierea utilajelor existente în patrimoniul societății și a unor stâlpi de beton pentru susținere (cont 706) conform contractelor încheiate de administratorul judiciar .X..

-servicii de rezervare apartamente destinate vânzării (cont 704).

Din verificarea balanței încheiată la 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Venituri totale :	.X. lei ;
Cheltuieli totale :	.X. lei ;
Profit :	.X. lei ;
Cheltuieli nedeductibile :	.X. lei ;
Profit impozabil :	.X. lei ;
Impozit datorat :	.X. lei ;
Impozit constituit :	.X. lei ;
Impozit virat :	.X. lei ;
Diferența de virat :	.X. lei.

Din analiza situației apartamentelor vândute în anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul mediu pe mp/apartament a fost de .X. euro/mp,

Pentru anul 2011, din verificarea documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile înregistrate în evidența contabilă provin din :

-vânzarea apartamentelor aflate în patrimoniul SC .X.&.X. SRL, pentru care s-au încheiat X contracte de vânzare-cumpărare cu diverși clienți și un număr de X contracte de vânzare-cumpărare încheiate în anul 2010. Din Nota explicativă dată de administratorul judiciar .X. a rezultat că după preluarea societății aflată în insolvență, administratorul societății « a continuat să emită facturi sub vechea siglă, a încasat numerar în numele societății »,

iar « evidența contabilă este în continuare în sarcina societății de prestări servicii », motiv pentru care administratorul judiciar a decis « ca toate evidențele financiar contabile să fie transferate în .X., am încheiat un nou contract de prestări servicii contabile cu un expert contabil local, care a întocmit aceste evidențe cu întârzierile de rigoare. Am formulat plângeri penale împotriva administratorului societății .X.&.X. SRL pentru: emiterea și încasarea facturilor emise în perioada în care societatea era în insolvență și pentru neprezentarea evidenței contabile aferentă anilor precedenți către societatea de insolvență »

-venituri din închirierea utilajelor existente în patrimoniul societății și a unor stâlpi de beton pentru susținere (cont 706) conform contractelor încheiate de administratorul judiciar .X..

-servicii de rezervare apartamente destinate vânzării (cont 704).

Din verificarea balanței încheiată la 31.12.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Venituri totale :	.X. lei ;
Cheltuieli totale :	.X. lei ;
Pierdere :	.X. lei ;
Cheltuieli nedeductibile :	.X. lei ;
Pierdere fiscală :	.X. lei .

Referitor la suma de .X. lei înregistrată de societate în evidența contabilă fără documente justificative, organele de inspecție fiscală au considerat-o cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sumă înregistrată în anul 2011 și reprezentând cheltuieli aferente apartamentelor vândute în anul 2009, conform notei explicative date de reprezentantul legal al .X..

De asemenea, conform notei explicative date de reprezentantul legal al .X. « suma de .X. lei reprezintă descărcarea de gestiune a apartamentelor vândute în anul 2009 de SC .X.&.X. SRL și nedescărcate din contul 212 construcții », iar apartamentele « au fost vândute sub valoarea de inventar aceasta fiind influențată de valoarea mare a terenului aferent fiecărui apartament ».

Din analiza situației apartamentelor vândute în anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul mediu pe mp/apartament a fost de .X. euro/mp, iar în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele :

Venituri totale :	.X. lei ;
Cheltuieli totale :	.X. lei ;
Pierdere :	.X. lei ;
Cheltuieli nedeductibile :	.X. lei ;
Profit cf.inspecție :	.X. lei ;
Impozit profit datorat :	.X. lei ;
Impozit pe profit constituit :	.X. lei ;
Impozit pe profit virat :	.X. lei ;

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală nu au calculat accesorii deoarece au fost aplicate prevederile art.41 alin.(4) din Legea nr.85/2006, cu modificările și completările ulterioare, « contribuabilul neprezentând niciun plan de reorganizare până la finalizarea prezentului raport de inspecție fiscală ».

Referitor taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.01.2007-30.11.2009, societatea nu a pus la dispoziție înscrisuri financiar-contabile din care să rezulte date despre activitatea economică desfășurată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au extras aceste date din deconturile de TVA depuse de contribuabil și înregistrate în baza de date a organului fiscal teritorial.

Astfel, din deconturile de TVA depuse pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Sold la 31.12.2006 :	.X. lei
TVA colectată :	.X. lei
TVA deductibilă :	.X. lei
TVA de plată :	.X. lei
TVA plătită :	.X. lei
TVA de rambursat la 31.12.2007 :	.X. lei

Urmare celor constatate și având în vedere că societatea nu a prezentat niciun înscris financiar contabil, respectiv documente justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19%, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal, asupra veniturilor impozabile din punct de vedere TVA în sumă de .X. lei, rezultând TVA de plată conform inspecției fiscale în sumă de **.X. lei**.

Din deconturile de TVA depuse pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Sold la 31.12.2007 :	.X. lei
TVA colectată :	.X. lei

TVA deductibilă : .X. lei

TVA de rambursat : .X. lei

Urmare celor constatate și având în vedere că societatea nu a prezentat niciun înscris financiar contabil, respectiv documente justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19%, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal, asupra veniturilor impozabile din punct de vedere TVA în sumă de .X. lei, rezultând TVA de plată conform inspecției fiscale în sumă de **.X. lei**.

Din deconturile de TVA depuse pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Sold la 31.12.2008 : .X. lei

TVA colectată : .X. lei

TVA deductibilă : .X. lei

TVA de rambursat : .X. lei

Urmare celor constatate și având în vedere că societatea nu a prezentat niciun înscris financiar contabil, respectiv documente justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19%, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal, asupra veniturilor impozabile din punct de vedere TVA în sumă de .X. lei, rezultând TVA de plată conform inspecției fiscale în sumă de **.X. lei**.

Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat contracte încheiate cu diverși furnizori și a înregistrat în jurnalele de cumpărări TVA deductibilă în sumă de .X. lei, conform următoarelor operațiuni :

-servicii de asistență juridică, cota de 19% și cotă de 24% după data de 01.07.2010, cu TVA în sumă de .X. lei ;

-leasing auto, cota de 19% și cota de 24% după data de 01.07.2010, cu TVA în sumă de .X. lei ;

-lucrări investiții diverse servicii finisare aferente apartamentelor ce urmau a fi vândute, cota de 19% și cota de 24% după data de 01.07.2010, TVA în sumă de .X. lei ;

-servicii contabilitate și administrare juridică, cota de 19% și cota de 24% după data de 01.07.2010, cu TVA în sumă de .X. lei ;

-cheltuieli telecomunicații, electrica, cota de 19% și cota de 24% după data de 01.07.2010, cu TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată deductibilă este de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, urmare verificării documentelor fiscale și a jurnalelor de vânzări, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în anul 2010, a respectat

prevederile Legii nr.571/2003 și O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în ceea ce privește întocmirea documentelor și cotelor de TVA aplicate, iar veniturile realizate sunt în conformitate cu obiectul de activitate, aceasta realizând operațiuni taxabile cu cota de 19%, respectiv 24% după 01.07.2010, reprezentând servicii constând în rezervare apartamente, închiriere utilaje și vânzare de bunuri imobiliare proprii, realizând totodată și operațiuni taxabile cu cota redusă de 5% pentru vânzarea de locuințe ca parte a politicii sociale.

Astfel, urmare inspecției fiscale situația TVA aferentă anului 2010 este următoarea :

TVA colectată :	.X. lei
TVA deductibilă :	.X. lei
TVA de plată :	.X. lei

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări TVA deductibilă în sumă de .X. lei, conform următoarelor operațiuni :

- servicii de asistență juridică, cota de 24% , cu TVA în sumă de .X. lei ;
- lucrări investiții diverse servicii finisare aferente apartamentelor ce urmau a fi vândute, cota de 19% și cota de 24% după data de 01.07.2010, TVA în sumă de .X. lei ;
- servicii contabilitate, cota de 24%, cu TVA în sumă de .X. lei ;
- cheltuieli curierat, cota de 24%, cu TVA în sumă de .X. lei ;
- servicii administrare juridică, cota de 24%, cu TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată deductibilă este de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, urmare verificării documentelor fiscale și a jurnalelor de vânzări, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în anul 2011, a respectat prevederile Legii nr.571/2003 și O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în ceea ce privește întocmirea documentelor și cotelor de TVA aplicate, iar veniturile realizate sunt în conformitate cu obiectul de activitate, aceasta realizând operațiuni taxabile cu cota de 24%, reprezentând servicii constând în rezervare apartamente, închiriere utilaje și vânzare de bunuri imobiliare proprii, realizând totodată și operațiuni taxabile cu cota redusă de 5% pentru vânzarea de locuințe ca parte a politicii sociale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis în luna decembrie 2011 facturi de corecție cu cota 19%, respectiv

24%, întocmind facturi cu cota redusă de TVA 5% evidențiate în jurnalul de vânzări și balanța de verificare.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea de insolvență .X. a returnat clienților persoane fizice sumele de bani înscrise în facturile de storno întocmite, societatea prezentând pentru locuințele vândute declarațiile pe proprie răspundere date de cumpărători și autentificate de birouri notariale din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art.140 alin.2.1 lit.c pct.1 și 2 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile OUG nr.200/2008, rezultând o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de (.X.) lei.

Astfel, urmare inspecției fiscale situația TVA aferentă anului 2011 este următoarea :

TVA colectată :	(.X.) lei
TVA deductibilă :	.X. lei
TVA de plată :	.X. lei

Pentru sumele stabilite suplimentar la TVA, organele de inspecție fiscală nu au calculat accesorii deoarece au fost aplicate prevederile art.41 alin.(4) din Legea nr.85/2006, cu modificările și completările ulterioare, « contribuabilul neprezentând niciun plan de reorganizare până la finalizarea prezentului raport de inspecție fiscală ».

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

Referitor la excepția ridicată de SC .X. & .X. SRL cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.101 și art.102 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, în sensul că „*aveau obligația de a transmite avizul de inspecție fiscală în cazul efectuării inspecției fiscale la un contribuabil aflat în procedura insolvenței*”, se rețin următoarele:

Potrivit art.101 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, “*înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*”

Totodată, potrivit art.102 alin.(3) lit.a) din actul normativ invocat mai sus, se reține că “*Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

a) *în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*”

De asemenea, în conformitate cu prevederile alin.(4) al articolului menționat mai sus:

“(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că inspecția fiscală a fost inițiată urmare adresei Garzii Financiare secția .X. nr..X./17.03.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr. .X./23.03.2010, privind sesizarea referitoare la unele aspecte ale activității desfășurate de SC .X. & .X. SRL.

Având în vedere faptul că inspecția fiscală generală s-a desfășurat ca urmare a sesizării Gărzii Financiare secția .X., potrivit prevederilor art.102 alin.(4) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, emiterea avizului de inspecție fiscală nu era necesară.

Prin urmare, se reține că excepția invocată de societate potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit obligația de a transmite societății avizul de inspecție fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

1.Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita să se pronunțe dacă SC .X. & .X. SRL datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar ca urmare a estimării veniturilor și cheltuielilor aferente, în condițiile în care contestatarul nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de inspecția fiscală.

În fapt, în perioada 2007 – 2011, SC .X. & .X. SRL a înregistrat în balanțele de verificare următoarele venituri și cheltuieli:

- la 31.12.2007: venituri totale în sumă de .X. lei și cheltuieli totale în sumă de .X. lei;
- la 31.12.2008: venituri totale în sumă de .X. lei și cheltuieli totale în sumă de .X. lei;
- la 31.12.2009: venituri totale în sumă de .X. lei și cheltuieli totale în sumă de .X. lei;
- la 31.12.2010: venituri totale în sumă de .X. lei și cheltuieli totale în sumă de .X. lei;
- la 31.12.2011: venituri totale în sumă de .X. lei și cheltuieli totale în sumă de .X. lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, și având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să stea la baza cheltuielilor înregistrate în balanțele de verificare aferente perioadei 2007 - 2011, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor și cheltuielilor aferente anilor respectivi prin stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit folosind metoda produsului/serviciului și a volumului conform art.1 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr..X./2011 privind stabilirea bazei de impunere, luând în considerare volumul veniturilor înregistrate în balanțele de verificare la 31.12.2007, 31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2010 și 31.12.2011, fără să țină cont de veniturile înscrise în contul de venituri 711 « Venituri din variația stocurilor » și acceptând la deducere doar cheltuielile reprezentând cheltuielile aferente salariilor, contribuțiilor sociale, taxelor aferente și impozitelor și taxelor locale înregistrate în balanțele de verificare.

Totodată, urmare neprezentării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotei de 19 % asupra veniturilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe profit aferent perioadei 2007 – 2011 în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 2007 - 2009 în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inspecției fiscale:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea acesteia, respectiv o astfel de situație poate fi cea în care au dispărut evidențele contabile și fiscale sau acestea nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, iar organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale folosind metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Conform art.1, art.2 din O.P.A.N.A.F. nr. .X./ 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“ART. 1

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda marjei;*
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;*
- e) metoda patrimoniului net.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că estimarea bazei de impunere se efectuează în situația în care documentele sunt incorecte sau incomplete, nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, iar pentru estimarea bazei de impunere pot fi folosite metoda sursei și cheltuirii fondurilor, a fluxurilor de trezorerie, a marjei, a produsului/serviciului și volumului sau a patrimoniului net.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./25.04.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative care să stea la baza veniturilor și cheltuielilor înregistrate în balanțele de verificare aferente anilor 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011 cât și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 2007-2009, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat, pe baza balanțelor de verificare aferente perioadei verificate prezentate de societate, la estimarea bazei de impunere utilizând metoda produsului/serviciului și volumului.

De asemenea, se reține faptul că la inspecția fiscală societatea, reprezentată de .X. prin administratorul judiciar, nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală înscrisuri financiar-contabile din care să rezulte date despre activitatea societății, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat date despre situația financiar-contabilă organului fiscal teritorial, respectiv duplicatele deconturilor de TVA și fișa sintetică a societății.

Această constatare a avut la bază și nota explicativă (anexa nr. 10 la Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./25.04.2012) dată de administratorul judiciar al societății, potrivit căreia, ca răspuns la întrebarea nr. 2, referitoare la *“motivul neprezentării documentelor financiar – contabile pentru perioada ianuarie 2007 – noiembrie 2009”*, s-a precizat faptul că: *”Societatea .X. & .X. SRL nu a predat documentele financiar-contabile aferente perioadei ianuarie 2007-noiembrie 2009 către societatea de insolvență.*

În acest sens am înaintat plângeri penale la Poliția sector x Serviciul de investigare a Fraudelor-dosar .X. /P/2011(la care s-a conexat dosar nr..X. /P/2011) având ca obiect nepredarea documentelor financiar contabile.”

Se reține că documentele solicitate de organele de inspecție fiscală pentru justificarea și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, documente ne prezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale, nu au fost prezentate nici ulterior în susținerea contestației.

Documentele la care contestatarea face referire prin contestația formulată, respectiv balanțele de verificare încheiate de societate pentru anii 2007, 2008 și 2009, cu precizarea că acestea dovedesc realitatea și corectitudinea înregistrării cheltuielilor respective, nu sunt relevante întrucât cheltuielile pot fi deduse la calculul profitului impozabil doar în situația în care îndeplinesc calitatea de document justificativ și fac dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Mai mult, se reține că potrivit art. 21 alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, nu sunt deductibile fiscal, **„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”**, iar conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **„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.”**

Totodată, se reține că art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precizează:

„(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.”, iar potrivit pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“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).

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.”

Astfel, potrivit actelor normative mai sus menționate, se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie înregistrate în contabilitate în baza unor documente care au calitatea de document justificativ în condițiile în care acestea furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că întrucât societatea nu a prezentat niciun document pentru perioada 2007 -2008, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei aferente veniturilor stabilite prin estimare, iar pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au avut în vedere duplicatele Deconturilor de TVA aflate în evidența organelor fiscale teritoriale.

Pe considerentul că societatea contestatară nu a prezentat nici un document, se reține faptul că societatea, față de prevederile legale citate mai sus, se regăsește în situația în care documentele nu există sau nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de

impunere conform prevederilor art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și prevederilor art.1 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr..X./03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere utilizând metoda produsului/serviciului și a volumului, luând în considerare veniturile înregistrate în bilanțele de verificare la 31.12.2007, 31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2010 și 31.12.2011, din care nu au ținut cont de veniturile înscrise în contul de venituri 711 « Venituri din variația stocurilor », acceptând la deducere doar cheltuielile aferente salariilor, contribuțiilor sociale, taxelor aferente și impozitelor și taxelor locale înregistrate în bilanțele de verificare, stabilind astfel un impozit pe profit în sumă de .X. lei și o taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Afirmația societății prin care *“în Ordinul nr..X./2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se menționează că numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute(cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse. Deși costurile erau incluse/nominalizate în bilanțele de verificare încheiate la 31.12.2007, 31.12.2008 și 31.12.2009, acestea nu au fost luate în considerare”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât bilanța de verificare reprezintă un document de sinteză a documentelor justificative, respectiv facturi, chitanțe, bonuri de consum, etc. înregistrate în evidența contabilă a societății și nu un document justificativ în sine așa cum este prevăzut la art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Prin definiție, *“bilanța de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc raportările contabile stabilite potrivit legii”*, potrivit pct.27 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă niciun document, nici organelor de inspecție fiscală, nici ulterior în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește afirmația contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală *“sanționează societatea de două ori: o dată în anul 2009, când din cheltuieli înregistrate în bilanța de verificare a societății în sumă de .X. lei, acceptă la deducere doar .X. lei, și a doua oară în anul 2011 când cheltuielile le consideră nedeductibile fiscal”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. & .X. SRL a înregistrat în contul 658.03 "Alte cheltuieli de exploatare", aferent lunii decembrie 2011, suma de .X. lei reprezentând descărcarea de gestiune a apartamentelor vândute în anul 2009 și nedescărcate din contul 212 „Construcții”.

Potrivit art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 05.09.2011:

„(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:

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”,

De asemenea, conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „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.”

Astfel, potrivit actelor normative mai sus menționate, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare, în condițiile în care acestea au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./25.04.2012, se reține că SC .X. & .X. SRL a înregistrat în contabilitate în contul 658.03 "Alte cheltuieli de exploatare", aferent lunii decembrie 2011, suma de .X. lei reprezentând descărcarea de gestiune a apartamentelor vândute în anul 2009 și nedescărcate din contul 212 „Construcții”, așa cum se precizează și prin nota explicativă (anexa nr. 10 la Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./25.04.2012) dată de .X. – administrator judiciar ca răspuns la întrebarea nr. 6.

Totodată, această constatare a avut la bază și răspunsul la întrebarea nr. 1 dată de .X. – administrator judiciar prin nota explicativă (anexa nr. 10 la Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./25.04.2012), prin care la întrebarea privind *“motivul pentru care descărcarea de gestiune aferentă apartamentelor vândute în anul 2009, până la data intrării în insolvență și gestionate de SC .X. & .X. SRL, s-a efectuat în decembrie 2011 ”*, s-a precizat faptul că: *“La sfârșitul anului 2011, am inventariat activele societății. [...] am constatat că valoarea înscrisă în evidențele contabile, respectiv contul 212, era mai mare decât valoarea reală a apartamentelor aflate în proprietatea societății noastre, în consecință am decis să efectuăm descărcarea de gestiune în decembrie 2011, a diferenței valorice aferentă vânzării apartamentelor de către societatea .X. & .X. în anul 2009”*.

Prin urmare, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *„s-a aplicat cota standard de 19% fără a da posibilitatea societății să prezinte documente din care să rezulte că operațiunea efectuată ar fi fost taxabilă cu cota redusă de 5% pentru vânzarea de locuințe”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât societatea nu a depus nici un document în susținerea contestației din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește cererea societății de a prezenta *“documente financiar contabile și orice alte înscrisuri în măsură să conducă la stabilirea unor impozite și taxe reale”*, aceasta nu poate fi reținută întrucât, în conformitate cu prevederile prevederilor art.206 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia **cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească**, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească[...]*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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, **aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Întrucât prin contestație nu se aduc argumente concrete cu privire la valoarea veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată estimate și nu se prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge contestația formulată de SC .X. & .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-B .X./25.04.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./25.04.2012, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., ca neîntemeiată pentru suma totală de .X. lei, reprezentând **impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

2.În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată, SC .X. & .X. SRL nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată totală în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr. F-B .X./25.04.2012, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”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 taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, 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 contestatarul 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 contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.X/2010 în dosarul nr.X/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că ”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. & .X. SRL, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. 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 contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-B .X./25.04.2012 cu privire la suma totală de .X. lei, conform

prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. 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. & .X. SRL** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“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;”.

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./24.04.2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./24.04.2011, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/24.04.2012, au dispus în sarcina SC .X. & .X. SRL următoarele măsuri:

„1.1 Contribuabilul va depune Declarațiile informative 394 privind livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național aferente semestrului II 2009, semestrul I 2010, semestrul II 2010 și semestrul I 2011.”

„2.1 Contribuabilul va depune Deconturile de taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2010-30.09.2011 în vederea corectării erorilor materiale din deconturile de taxa pe valoarea adăugată.”

„3.1 Contribuabilul va depune Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2010.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

[...]

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...].”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate

deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC .X. & .X. SRL prin Dispoziția de măsuri nr..X./24.04.2011 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborate cu pct.5.3. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede :

“5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./24.04.2011.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.209 alin.(2), art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.5.3, pct.11.1 lit.a) și b) din Ordinul președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. & .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-B .X./25.04.2012 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC .X. & .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-B .X./25.04.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în **sumă de .X. lei**.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și transmiterea contestației formulată de SC .X. & .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./24.04.2011 Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., spre competență soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

x