



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A nr.2739/26.05.2020
privind soluționarea contestației depusă de Societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../21.06.2018 și
reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
Timișoara sub nr. TMR_DEC .../19.11.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../11.11.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DEC .../19.11.2019, prin care s-a transmis către D.G.R.F.P Timișoara, dosarul contestației formulate de Societatea X SRL, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../11.10.2018 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, în considerarea Încheierii penale nr. .../17.12.2019 pronunțată în dosarul nr. .../2019 al Tribunalului Arad, rămasă definitivă, prin care se respinge plângerea formulată de Statul român prin ANAF, reprezentat de DGRFP Timișoara prin AJFP Hunedoara, împotriva ordonanței de clasare din data de 26.09.2019 dată în dosarul .../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad și a ordonanței prim procurorului din data de 07.11.2019 dată în dosar nr. .../2019 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad privind pe intimatul RBC, în temeiul dispozițiilor art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de Procedura Fiscală, asupra contestației formulate de

Societatea X M&M SRL
CUI ..., înregistrată la ONRC sub nr. ...
cu sediul în municipiul

județul Arad

prin reprezentantul sau legal la data depunerii contestației, dl. RMC în
 calitate de administrator..

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
 Timișoara sub nr. .../21.06.2018, constatând următoarele:

Societatea X SRL, formulează prin dl. RMC în calitate de administrator, contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – A.I.F., în sumă totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe veniturile microintreprinderilor	... lei;
Impozit pe profit	... lei;
TVA	... lei;

Prin Decizia nr. .../11.10.2018 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus:

- *suspendarea soluționării* contestației formulată de societatea X M&M SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de societatea X M&M SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;

- TVA în sumă de ... lei.

La data de 19.11.2019, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, a fost sesizată de către Inspecția fiscală din cadrul AJFP Arad, cu adresa nr. .../11.11.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../19.11.2019, asupra solicitării nr. ...08.11.2019 privind reluarea procedurii de soluționare a contestației depusă de petenta X SRL, suspendată conform Deciziei nr. .../11.10.2018.

Petenta depune și cererea nr. ...08.11.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../21.11.2019, prin care solicită reluarea procedurii administrative de soluționare pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018, considerând că prin Ordonanța de clasare din dosarul nr. .../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad a fost soluționată latura penală.

De asemenea, cu adresa nr. ...20.01.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../30.01.2020, petenta a formulat o nouă cerere, prin care solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală, reprezentantul legal al petentei considerând că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației conform Deciziei nr. .../11.10.2018 emisă de DGRFP Timișoara, a încetat potrivit Încheierii penale nr. .../17.12.2019 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. .../2019.

Prin adresa nr. .../26.02.2020 DGRFP Timișoara, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 276 alin (4) din Legea nr. 207/2015, respectiv pct. 10.3 și 10.4 din OPANAF nr. 3741/2015, solicită AJFP Arad - Inspecție fiscală, să comunice dacă soluția pronunțată de către Tribunalul Arad în Dosarul nr. .../2019 reprezintă încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de petenta X M&M S.R.L. a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../11.10.2018 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara.

Prin adresa răspuns nr. ...03.03.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. 6320/12.03.2020 se precizează faptul că: *“Încheierea penală nr. .../17.12.2019 emisă de Tribunalul Arad este definitivă și ca urmare a avut loc încetarea motivului care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de petenta X M&M SRL”*

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul

de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../11.10.2018 emisă de DGRFP Timișoara.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice având număr de înregistrare F-AR .../03.05.2018, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara / AJFP Arad / Activitatea de inspecție fiscală solicitând ca prin decizia de soluționare, să se admită prezenta contestație și pe cale de consecință să se dispună anularea în totalitate a actelor atacate, respectiv anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice având număr de înregistrare F-AR .../03.05.2018, prin care:

- s-a stabilit obligația fiscală principală suplimentară, reprezentând impozit pe profit, în cuantum de ... lei;
- s-a stabilit obligația fiscală principală suplimentară, reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor, în cuantum de ... lei;
- s-a stabilit obligația fiscală principală suplimentară, reprezentând taxa pe valoare adăugată, în cuantum de ... lei;

Petenta susține că, organul fiscal a stabilit că ar datora impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor și TVA raportat la baza impozabilă suplimentară stabilită, deoarece "în urma verificării de către organele de inspecție fiscală a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestări servicii (spalat auto) și a veniturilor facturate aferente spalatoriei se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrică.

Inspectorii fiscali consideră ca societatea înregistrează în evidența contabilă, în perioada 2013-2015, cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate în conturile 628 "cheltuieli cu serviciile prestate de terți" și în contul 623 "Cheltuieli de protocol", cheltuieli care în opinia acestora nu sunt aferente realizării de venituri ci reprezintă concediile administratorului și abonamente la săli de fitness și bazin.

Pentru stabilirea stării de fapt reale, legat de consumul de curent electric, petenta solicită o expertiză tehnică autorizată pentru determinarea consumului de curent electric al aparatelor și consumatorilor care funcționează (sau au funcționat) și sunt racordate la același contor cu spalatoria auto, contor care a stat la baza întocmirii anexei nr. 1 a raportului de inspecție fiscală. Face mențiunea că pentru

toată incinta exista un singur contor unde se înregistrează tot consumul de curent, precizare regasită și în adresa depusă și înregistrată sub nr .../20.04.2018. Acest contor a înregistrat și consumul de curent al :

- 1 stație de emisie - receptie de mare putere;
- aparat pentru reglaje, deoarece până în luna aprilie 2013 a funcționat service-ul de stații din luna octombrie 2013 și până în luna martie 2017 a functionat service-ul pentru servicii de vulcanizare în principal unde s-au folosit:

- aparate de vulcanizare
- aparat de dejantat
- aparat de echilibrat
- compresor de 7.5W
- alte echipamente electrice necesare serviciilor de vulcanizare cum ar fi flex, polish, aparat de gaurit, aparat de recanelat caucicuri de 240 W, aparat de sudură, lampa portabil

Din anul 2013 și până în prezent se folosesc în mod constant următoarele

- pistol de lipit, masina de gaurit, alarma, corpuri de iluminat, casetă luminoasă, radiatoare electrice + aeroterma 2000 W (folosite pe toata perioada rece), hidrofor, aparat de cafea, frigider, instant apă caldă 1200W, 6 corpuri de iluminat cu neon, 3 lampi de stalp cu becuri de 250W

- hala și platoul sunt spalate în permanenta cu jetul, durata curateniei fiind diferita, în funcție de murdaria existentă după spălaturile camioanelor

Din expertiza rezultă un consum estimat de 81.500 kw pentru perioada verificată din care 23.400 kw sunt aferenți celor 2 pompe de spalat. Diferența de 58.100 kw este pentru alți consumatori, consumatori în care nu sunt incluse și pompele de spalat. Dacă din consumul real de 123.243kw (indicat ca și citire a contorului) se scad cei 58.100 kw rezultă un consum de 65.143 kw pentru pompele de spalat. Inspectorii au constat că o pompă consumă între 4 și 5 kw la o spalare. Luând în calcul o medie de 4.5 kw rezultă ca s-a spalat de 14.476 ori, în perioada verificată. La cele 14.476 de spalari, înmulțit cu ... lei, pret agreeat de inspectorii fiscali pentru toata perioada, rezultă un venit de ... lei. Petenta arată că a înregistrat venituri în cuantum de ... lei, din spalatorie, pentru aceasta perioada.

Petenta susține că organul de inspecție fiscală nu poate proba și dovedi concluziile, încălcând prevederile art.73 din Legea nr. 207/2015 - privind Codul de procedură fiscală, atunci când afirmă ca "se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate

din consumul de energie electrica", în susținere invocând și art. 113 din acelaș act normativ.

Petenta mai arată că a apelat la serviciile unui expert tehnic abilitat și anexează prezentei expertiza tocmai pentru a elimina suspiciunile legate de consumul de curent electric, presupunând că sunt necesare cunostinte tehnice în domeniu, pentru a putea aprecia marimea unui consum de curent electric al mai multor aparate/utliale.

Legat de afirmațiile potrivit cărora s-au spalat camioane și nu s-a emis bon fiscal sau că în perioada iunie 2013 - februarie 2015, societatea nu a utilizat deloc casa de marcat, petenta precizează că prin specificul activității, respectiv faptul ca majoritatea clienților sunt societăți care au în dotare mai multe camioane (autoutilitare), prin contractele încheiate (peste 100 din care anexează unul ca și exemplu dar la soliciare le poate anexa pe toate) se observă că soferul semnează pe comandă lucrările efectuate care se facturează la final de luna beneficiarului. Care era rolul casei de marcat în acest caz? sau cum se poate emite bon fiscal (chiar în perioada când inspectorii fiscali erau prezenti) dacă c/v serviciilor nu a fost achitată aceasta urmând a fi achitată ulterior, în termen de maxim 10 zile de la emiterea facturii, în conformitate cu prevederile contractuale.

Potrivit Codului Fiscal, orice persoană înregistrată în scopuri de TVA, care efectuează livrare sau o prestare de servicii pentru care se deduce TVA, trebuie sa emită o factura către fiecare beneficiar, cel tarziu până în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, iar petenta nu identifică în decizia de impunere sau raportul de inspecție actul normativ încălcat și indicat de inspectorii fiscali care să interzică această practica, de a centraliza serviciile prestate unei societati și a i le factura, centralizat, lunar.

Inspectori fiscali, iau note explicative angajatilor sau fostilor angajati, care estimeaza diferit numarul de spalari/zi, estimări care stau la baza recalcului veniturilor de către inspectorii fiscali.

Precizeaza ca afirmațiile din notele explicative sunt estimări neprobate, fiind aprecieri din aduceri aminte, amintiri care pot diferi in functie de multi factori iar esenta unui act administrativ fiscal este motivarea în fapt și în drept a acestuia.

Pe cale de consecinta ținând cont de dispozițiile art. 46 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, motivarea în fapt și în drept a actului administrativ fiscal reprezintă elemente cumulative ale conținutului actului administrativ fiscal. Introducerea de catre legiuitor a unor astfel de elemente de fond ale actului administrativ fiscal reflectă, în esență,

obligatia imperativă a organului fiscal de a motiva în fapt și în drept decizia luată. Aceasta obligație imperativă a organului fiscal de a-și motiva decizia atât în fapt cât și în drept corespunde principiului statuat de dispozițiile art. 13 alin. 1 din Codul de procedura fiscal potrivit căruia interpretarea reglementarilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, precum și principiile statuate de alin. (2)-(5) ale aceluiași articol coroborate cu dispozițiile art. 7 din Codul de procedură fiscală și cu cele ale art. 12 din același act normativ, pe cale de consecință solicită anulare/constatarea nulității deciziei F-AR .../03.05.2018.

Petenta mai arată că în decizia de impunere este indicat art. 2 lit d, rezultând ca s-a folosit Metoda produsului/serviciului și a volumului.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidente contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Din anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală reiese că totalul veniturilor estimate de organul de inspecție fiscală, pentru perioada ianuarie 2013 - decembrie 2017, este în cuantum de ... lei. Tot din anexa nr. 7, a raportului de inspecție fiscală, rezultă că veniturile înregistrate de societate pentru aceeași perioadă, respectiv ianuarie 2013 - decembrie 2017, sunt în cuantum de ... lei.

În conformitate cu prevederile legislative invocate, baza de impozitare stabilită suplimentar poate fi de maxim ... lei. Nu identifică în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere actul normativ în baza căruia organul de inspecție fiscală are dreptul de a face ajustări aleatoriu, doar pentru lunile în care veniturile înregistrate sunt inferioare celor estimate și nu se respectă prevederile ordinului 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, ordin care prevede clar că "Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate prin estimare. În legislație se face vorbire despre totalul veniturilor estimate ca fiind stabilite suplimentar și totalul veniturilor înregistrate în evidența contabilă, pe cale de consecință:

... lei(venit estimat) - ... lei (venit înregistrat) = ... lei, în niciun caz ... lei, așa cum incorect a fost stabilit de organul de inspecție fiscală.

A se observa în anexa nr. 7 ca suma de ... lei este suma veniturilor estimate (pentru lunile în care veniturile sunt mai mici decât cele estimate) adunate cu cele declarate (în lunile în care veniturile declarate sunt mai mari decât cele estimate), fapt care contravine prevederilor legale deoarece sunt 2 categorii distincte de venituri, estimate și

declarate, ele nu pot fi amestecate fără a avea la baza un criteriu sau un act normativ care să permită așa ceva. Ordinul 3389/2011 prevede clar cum se aplică această metodă.

Petenta arată că facturează periodic, în funcție de prevederile contractuale, serviciile prestate de aceea apar diferențe între veniturile anumitor luni, sau comenzile au fost reale și în unele luni au fost mai multe decât în alte luni. Doar în estimări veniturile sunt constante. Care act normativ da dreptul organului de inspecție fiscală să ia în considerare venituri estimate adunate cu veniturile declarate (!!! și doar cele care sunt mai mari decât cele estimate) și în lunile în care veniturile declarate sunt mai mici atunci sunt valabile veniturile estimate. Singurul act normativ care reglementează stabilirea prin estimare a bazei de impunere este ordinul 3389/2011, unde așa ceva nu este permis. Ordinul prevede clar că "Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidente contabile cu veniturile determinate prin estimare.

Simplele aprecieri, opinii sau rationamente nu pot reprezenta mijloace de probă și pe lângă o estimare lovită de nulitate și aplicarea prevederilor legislative este incorect aplicată, deoarece niciun act normativ, prevedere sau orice reglementare internă nu poate să ia în considerare doar o parte a veniturilor declarate și nu totalitatea lor. Adică atunci când veniturile declarate sunt mai mari se iau în calcul, când sunt mai mici se estimează, după ce criteriu nu se identifică, dar se adună sume estimate cu sume declarate și ele devin "Venituri luate în considerare". Problema este baza legală a acestui mixt și identificarea reglementărilor fiscale care permite această abordare deoarece în singura reglementare privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere este ordinul 3389/2011 unde reiterează că, așa ceva nu este admis.

Petenta reamintește că în conformitate cu dispozițiile art. 13 din Codul de procedură fiscală interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, pe cale de consecință solicită aplicarea corectă a prevederilor ordinului 3389/2011. Din anexa nr. 7, a inspectorilor fiscali, rezultă clar că diferența dintre veniturile estimate și cele declarate este de ... lei, iar coloana de "venituri luate în considerare" nu are temei de drept.

Pe cale de consecință, organul fiscal nu a procedat în fapt la determinarea bazei de impunere cu respectarea dispozițiilor legale, aceasta fiind calculată netemenic și nelegal.

Față de cele de mai sus, petenta apreciază că impunerea este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, aceasta nedatorând sume suplimentare, care ar reprezenta impozit pe profit, impozit pe venit

și TVA pentru baza de impozitare stabilită suplimentar în cuantum de ... lei.

Conchizând, în subsidiar, chiar dacă s-ar trece peste argumentele prezentate anterior, baza de impozitare stabilită suplimentar, poate fi în cuantum de maxim ... lei.

Referitor la cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, înregistrate în conturile 628 " cheltuieli cu serviciile prestate de terti" și în contul 623 "Cheltuieli de protocol", cheltuieli care în opinia inspectorilor fiscali nu sunt aferente realizării de venituri ci reprezintă concediile administratorului și abonamente la sali de fitness și bazin, petenta precizează că prevederile Codului Fiscal valabil în perioada 2013-2015 (când sunt înregistrate aceste cheltuieli) dau dreptul petentei la cheltuieli sociale, care într-adevăr au deductibilitate limitată, dar depășirea acestei limite nu este evidențiată în actul fiscal, aceste cheltuieli fiind eliminate în totalitate.

Se precizează ca administratorul societății are și calitatea de angajat, Baile Hereulane și Hajduszoboszolo sunt stațiuni cu băi termale, pentru tratament și odihnă, iar abonamentul la sala de fitness și piscina este pentru recuperare.

Luând în considerare împrejurările prezentate mai sus, pentru decontarea cheltuielilor, indicate în anexa 8 a raportului de inspecție fiscală, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 21, alin 3 lit c din Codul fiscal, astfel că petenta consideră că are dreptul de a deduce aceste cheltuieli în cuantum de ... lei.

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

Echipa de control a analizat modul de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor realizate, a TVA colectată și modul de declarare a acestora, constatându-se următoarele:

În urma verificării de către organele de inspecție fiscală a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestări servicii (spalatorie auto) și a veniturilor facturate aferente spalatoriei se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrică aferentă spalatoriei. Precizează ca în perioada 01.06.2013-28.02.2015 societatea nu a folosit aparatul de marcat electronic fiscal aflat în dotare.

Organele de inspecție fiscală au asistat în repetate rânduri pe timpul desfășurării inspecției fiscale la spalarea unui camion constatându-se că se consumă 4-5 kw pentru spalarea acestuia.

Calculând în funcție de consumul lunar de kw de energie electrică aferentă spalatoriei auto, rezultă un număr mult mai mare de camioane care ar fi fost spalate în timpul unei luni, respectiv venituri aferente acestor prestări de servicii decât cele înregistrate în evidență de către societate.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății prin adresa din data de 12.04.2018 furnizarea următoarelor informații:

- să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală filmările de la camera de supraveghere de la spalatorie pentru perioada 01.01.2013 până la zi.

- să precizeze prețurile practicate la spalatorie pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017.

- să precizeze dacă în incinta spalătoriei în perioada 01.01.2013-31.12.2017 s-au mai desfășurat alte activități care să necesite consumul de energie electrică, care să fie contorizată prin contorul aferent spalatoriei.

În adresa de răspuns înregistrată la Inspecție Fiscală sub nr. ARG-ATF .../20.04.2018, administratorul societății dl.RMC a precizat că poate pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală filmările de la camera de supraveghere doar pentru ultimele 7 zile, iar prețul practicat pentru spalat exterior camion mare este de ... lei + TVA.

Se face precizarea că prețul de ... lei, este prețul minim practicat de societate, existând numeroase situații în care prețurile sunt mai mari.

În ceea ce privește justificările privind consumul mare de energie electrică aferentă contorului de la spalatorie față de veniturile înregistrate în evidența contabilă aferente spalatoriei acesta a precizat că în perioada supusă inspecției fiscale au mai funcționat în incinta spalatoriei și alți consumatori de energie electrică, enumerați în adresa de răspuns împreună cu un consum în Kw/oră.

Organele de inspecție fiscală au considerat că nu se poate dovedi funcționarea respectivelor aparate în incinta spalatoriei și nici câte ore au funcționat, dacă au funcționat în respectiva locație.

Ca urmare a celor menționate mai sus și a faptului că organele de inspecție fiscală nu au putut efectua cu exactitate recalculul serviciilor de spalat auto efectuate la spalatorie pe perioada supusă inspecției fiscale în funcție de consumul de energie electrică, au procedat la vizualizarea imaginilor de pe camerele de filmare de la spalatorie din perioada 11.04.2018-15.04.2018 și s-au luat note explicative unui angajat actual al societății în funcția de spalator auto, precum și unor foști angajați ai societății pentru perioada supusă verificării.

Astfel în urma vizualizării în data de 20.04.2018 de către inspectorii a datelor stocate de camera de filmat de la spalatorie pentru perioada 11.04.2018-15.04.2018, rezulta ca in spatiul amenajat pentru spalatorie în data de 11.04.2018 s-au spalat 17 camioane, în data de 12.04.2018 s-au spalat 16 camioane, în data de 13.04.2018 s-au spalat 22 camioane, în data de 14.04.2018 s-au spalat 21 camioane și în data de 15.04.2018 (duminica) s-au spalat 7 camioane.

Se precizează ca din verificarea documentelor financiar contabile se constata ca societatea a inregistrat in evidenta contabila ca si servicii spalat camioane în perioada 11.04.2018-15.04.2018, astfel:

- în data de 11.04.2018 un numar de 14 camioane (4 facturi + 3 inregistrate in Z-ul casei de marcat + 7 camioane inregistrate pe fisele de la contracte).
- în data de 12.04.2018 un numar de 13 camioane (2 facturi + 3 inregistrate in Z-ul casei de marcat + 8 camioane inregistrate pe fisele de la contracte).
- în data de 13.04.2018 un numar de 19 camioane (0 facturi + 3 inregistrate in Z-ul casei de marcat + 16 camioane inregistrate pe fisele de la contracte).
- în data de 14.04.2018 un numar de 19 camioane (2 facturi + 3 inregistrate in Z-ul casei de marcat + 14 camioane inregistrate pe fisele de la contracte).
- în data de 15.04.2018 (duminica) un numar de 11 camioane (1 factura + 5 inregistrate in Z-ul casei de marcat + 5 camioane inregistrate pe fisele de la contracte).

A fost luată o Nota explicativa d-lui FV, angajat al societatii in functia de spalator auto din data de 24.05.2017 pana la zi, in care i s-a solicitat sa precizeze care este numarul de camioane spalat zilnic la spalatorie. Din raspunsul acestuia rezulta ca in zilele insorite se spala intre 10 si 15 camioane pe zi, iar cand ploua 1 - 4 camioane pe zi.

În data de 18.04.2018 la sediul IF Arad a fost luata o Nota explicativa d-lui CG fost angajat al societatii in functia de spalator auto in perioada 06.04.2016-24.05.2017, in care i s-a solicitat sa precizeze care este numarul mediu de camioane spalat zilnic la spalatorie in perioada cat a fost angajat. Din raspunsul acestuia rezulta ca in perioada cat a fost angajat se spalau 10-12 camioane pe zi.

În data de 23.04.2018 la sediul IF Arad a fost luata o Nota explicativa d-lui MFD fost angajat al societatii in functia de spalator auto in perioada 08.10.2015-09.02.2016, in care i s-a solicitat sa precizeze care este numarul mediu de camioane spalat zilnic la spalatorie in

perioada cat a fost angajat. Din raspunsul acestuia rezulta ca in perioada cat a fost angajat se spalau aproximativ 15 camioane zilnic.

Potrivit art.67, alin.(1) si alin.(2), lit.b) din O.G. nr.92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 2013-2015 respectiv potrivit art. 106, alin.(1) si alin.(2), lit.b) din Legea nr.207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 2016-2017, organul fiscal are dreptul de a stabili baza de impozitare prin estimare.

Urmare a celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale mai sus citate, au procedat la recalculul veniturilor obtinute de societate in perioada 2013-2017 din activitatea de spalatorie auto si a TVA colectata (de 24% pe perioada 01.01.2013-31.12.2015, 20% pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 si 19% pe perioada 01.01.2017-31.12.2017) aferenta acestor venituri, tinand cont de zilele lucratoare din cursul anului plus sambetele (deoarece societatea lucra si sambata) si de pretul minum practicat de societate pentru spalatul unui camion respectiv ... lei + TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au recalculat veniturile societatii si TVA colectata pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2017 pentru un numar mediu de 8 masini pe zi in lunile de iarna cand activitatea este mai redusa, respectiv 12 masini pe zi in restul anului la pretul de ... lei/masina + TVA.

Este cât se poate de evident ca numarul de camioane stabilit de control in baza carora s-au determinat veniturile si TVA, respectiv 8 iarna și 12 vara este un numar cat se poate de rezonabil avand în vedere numarul de camioane spalate in perioada in care s-a desfasurat inspectia fiscala, a se vedea:

- in data de 11.04.2018 un numar de 14 camioane
- in data de 12.04.2018 un numar de 13 camioane
- in data de 13.04.2018 un numar de 19 camioane
- in data de 14.04.2018 un numar de 19 camioane
- in data de 15.04.2018 (duminica) un numar de 11 camioane.

Se poate astfel sesiza cu usurinta ca numarul zilnic de camioane spalate este unul mult mai mare decat numarul de camioane folosit de organele de control pentru determinarea bazei de calcul a veniturilor si a TVA.

Pentru estimarea veniturilor suplimentare s-a folosit metoda produsului/serviciului si volumului prevazuta la art.2, lit.d din Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Recalculul veniturilor s-a efectuat scăzând din veniturile totale recalculate în fiecare luna, veniturile din prestări servicii înregistrate de

către societate în contul 704 aferente spalatoriei pentru fiecare luna în parte, pentru perioada 2013-2017 și s-a stabilit o TVA colectată suplimentar în conformitate cu prevederile art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv art.291, alin.I, lit.a) și lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în suma de ... lei, modul de calcul este prezentat în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de protocol (cont 623) sau pe cheltuieli cu alte servicii executate de terți (cont 628), contravaloarea unor cazari și abonamente la sala de fitness/piscină, în valoare totală (fără TVA) de ... lei cu TVA dedusă în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli și TVA aferentă nu pot fi considerate deductibile, întrucât nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și nu au legătură cu obiectul de activitate al societății, achizițiile respective fiind efectuate în favoarea asociaților.

Referitor la serviciile de cazare, precizează că acestea nu erau însoțite de ordine de deplasare și nici nu se poate demonstra necesitatea acestora întrucât societatea nu a avut clienți/furnizori de la Hajduszoboszolo și Baile Herculane.

Astfel, se reține că, aceste cazari și abonamente fitness/piscină nu au fost efectuate în interesul societății verificate, X M&M S.R.L. realizând exclusiv venituri din vulcanizare și spalatorie auto. Existența unor documente - în cazul în speță facturi, deși întocmite potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor, nu este neapărat suficientă pentru justificarea deductibilității cheltuielilor și a TVA aferentă.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei aferentă achiziției de bunuri care nu sunt aferente operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.45 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare respectiv art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.67 din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în suma totală de ... lei (... lei + ... lei), prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Cu privire la tratamentul fiscal al veniturilor:

Echipa de control a analizat modul de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor realizate și modul de declarare a acestora, constatându-se următoarele:

În urma verificării de către organele de inspecție fiscală a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestări servicii (spalat auto) și a veniturilor facturate aferente spalătoriei se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrică aferentă spalătoriei. (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală)

Organele de inspecție fiscală în conformitate cu art.67, alin.2, lit.b din O.G. nr.92/2003 republicată au procedat la recalculul veniturilor obținute de societate în perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 din activitatea de spalat auto, ținând cont de zilele lucrătoare din cursul anului plus sâmbăta (precizează că societatea lucrează și sâmbăta și duminică) și de prețul minim practicat de societate pentru spalatul unui camion, respectiv ... lei. Nu s-au luat în calcul duminicile, considerând că duminică traficul de camioane nu este semnificativ.

Astfel organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile societății pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 pentru un număr mediu de 8 mașini pe zi în lunile de iarnă când activitatea este mai redusă, respectiv 12 mașini pe zi în restul anului la prețul de ... lei/mașina.

Se consideră că este cât se poate de evident că numărul de camioane stabilit de organele de inspecție fiscală în baza cărora s-au determinat veniturile și TVA, respectiv 8 iarnă și 12 vară este un număr cât se poate de rezonabil chiar și față de numărul de camioane înregistrate efectiv de către societate în evidența contabilă ca și spalate în perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, a se vedea:

- în data de 11.04.2018 un număr de 14 camioane cu toate ca s-au spalat 17 camioane;
- în data de 12.04.2018 un număr de 13 camioane cu toate ca s-au spalat 16 camioane;
- în data de 13.04.2018 un număr de 19 camioane cu toate ca s-au spalat 22 camioane;
- în data de 14.04.2018 un număr de 19 camioane cu toate ca s-au spalat 21 camioane;
- în data de 15.04.2018 (duminică) un număr de 11 camioane.

Se arată că numărul zilnic de camioane spalate este unul mult mai mare decât numărul de camioane folosit de organele de control pentru determinarea bazei de calcul a veniturilor și a TVA.

Pentru estimarea veniturilor suplimentare s-a folosit metoda produsului/serviciului si volumului prevazuta la art.2, lit.d din Ordinul nr.3389/20 11 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Recalculul veniturilor pentru perioada 2013-2015 este prezentat in anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala, organele de control stabilind astfel venituri suplimentare în suma de ... lei, astfel:

- pe perioada 01.01.2013 - 31.01.2013 în suma de ... lei,
- pe perioada 01.10.2013 - 31.12.2013 în suma de ... lei,
- pe anul 2014 în suma de ... lei,
- pe anul 2015 în suma de ... lei,

scazand din veniturile totale recalulate în fiecare luna, veniturile din prestari servicii înregistrate de către societate în contul 704 aferente spalatoriei pentru fiecare luna în parte.

În consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare astfel:

- pentru anul 2013 în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art.19, alin.(1), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. Nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru anul 2014 in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1), din Legea nr.571/12003 cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. Nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

- pentru anul 2015 în suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 19, alin.(1), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si cornpletarile ulterioare si H.G. Nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la tratamentul fiscal al cheltuielilor:

Cheltuieli nedeductibile fiscal privind abonament fitness si bazin:

Societatea inregistreaza in evidenta contabila in perioada 2013-2015 in contul 628 "Cheituieli cu serviciile prestate de terti" suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu abonament fitness si bazin, aferenta facturilor emise de catre BC S.R.L..(anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala)

Ca urmare, conform prevederilor art. 19, alin.1 si art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile aceste cheltuieli in suma total a de ... lei la calculul impozitului pe profit, acestea nefiind aferente realizarii de venituri si nefiind aferente activitatii societatii.

Avand în vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal urmatoarele sume:

- suma totala de ... lei aferente anului 2014.
- suma totala de ... lei aferente anului 2015 .

Cheltuieli nedeductibile fiscal privind cazare:

Societatea inregistreaza in evidenta contabila in perioada 2013-2015 in contul 623 "Cheltuieli de protocol" suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu concediile administratorului societatii, aferenta facturilor emise de catre IN HOTEL HAJDUSZOBOSZOLO si MARTA BACOLUX S.R.L.(anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala)

Ca urmare, conform prevederilor art.19, alin.1 si art.21, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile aceste cheltuieli in suma totala de ... lei la calculul impozitului pe profit, acestea nefiind aferente realizarii de venituri si nefiind aferente activitatii societatii.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal urmatoarele sume:

- suma totala de ... lei aferente anului 2014.

Echipele de control au procedat la redimensionarea profitului impozabil pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015, tinand cont de veniturile suplimentare si cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar prin prezentul raport de inspectie fiscala si la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu prevederile art.34.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare. In urma recalcularii, a rezultat un impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei, defalcat dupa cum urmeaza:

- pentru anul fiscal 2013 suma de ... lei
- pentru anul fiscal 2014 suma de ... lei
- pentru anul fiscal 2015 suma de ... lei

Mentioneaza ca pentru anul fiscal 2015 a rezultat o pierdere fiscala in suma de ... lei, fata de pierderea fiscala a societatii la data de 31.12.2015 in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au recuperat o pierdere fiscala in suma de ... lei la data de 31.12.2015.

Echipele de control tinand cont de cele precizate in capitolul anterior au analizat modul de inregistrare in evidenta contabila a veniturilor realizate si a modului de declarare a acestora pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2017 pentru un numar mediu de 8 masini pe zi in lunile de iarna cand activitatea este mai redusa, respectiv 12 masini pe zi in restul anului la pretul de ... lei/masina.

Recalculul veniturilor pentru perioada 2016-2017 este prezentat in anexa nr.12 la raportul de inspectie fiscala, organele de control stabilind astfel venituri suplimentare in suma de ... lei, astfel:

- pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2016 in suma de ... lei,
- pe perioada 01.01.2017 - 31.12.2017 in suma de lei,

scazand din veniturile totale recalulate in fiecare luna, veniturile din prestari servicii inregistrate de catre societate in contul 704 aferente spalatorii pentru fiecare luna in parte.

Echipa de control a procedat la calculul impozitului pe veniturile microintreprinderilor aferent veniturilor stabilite suplimentar, in conformitate cu prevederile art. 51 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

"Cotele de impozitare pe veniturile microintreprinderilor sunt:

- a) 1% pentru microintreprinderile care au peste 2 salariatii, inclusiv;
- b) 2% pentru microintreprinderile care au un salariat;
- c) 3% pentru microintreprinderile care nu au salariatii."

În urma recalculării, prin aplicarea cotei de 1% asupra veniturilor suplimentare, a rezultat un impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar in suma totala de ... lei (anexa nr.12), defalcat dupa cum urmeaza:

- pentru anul fiscal 2016 suma de ... lei
- pentru anul fiscal 2017 suma de ... lei

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., înregistrată la ONRC sub nr. ... are sediul în municipiul ..., județul Arad

În fapt, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../21.06.2018 petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – A.I.F., în sumă totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe veniturile microintreprinderilor	... lei;
Impozit pe profit	... lei;
TVA	... lei;

Prin Decizia nr. .../11.10.2018 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus:

- *suspendarea soluționării* contestației formulate de societatea X M&M SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă

de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de societatea X M&M SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei

Cu privire la suma de suma totală de ... lei, reprezentând, impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează aceste sume, în condițiile, în lipsa emiterii și înregistrării bonurilor fiscale, evidența sa contabilă nu reflecta în totalitate veniturile realizate din activitatea de spalatorie auto, raportat la împrejurarea că din administrarea mijloacelor de proba în etapa de urmarire penală a rezultat ca „exista un dubiu referitor la faptul că numitul RMC, în calitate de administrator al S.C. X M&M S.R.L. a omis evidențierea operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, întrucât în lipsa unor probatorii de natură să conducă în mod decisiv la concluzia existenței ilicitului penal, nu poate fi stabilită vinovăția cu un grad de probabilitate de tipul celui necesar pentru răsturnarea prezumției de nevinovăție, și anume dincolo de orice îndoială rezonabilă. Așadar, se lasă loc unui dubiu ce funcționează în favoarea făptuitorului RMC, dându-se astfel eficiență regulii sau principiului in dubio pro reo.”

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, respectiv a rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat aferente veniturilor din prestări servicii (spălătorie auto) și a veniturilor facturate, aferente spălătoriei, se constată că aceste venituri sunt subdimensionate raportate la cheltuielile rezultate din consumul de energie electrică aferentă spalatoriei.

Ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală nu au putut efectua cu exactitate recalculul serviciilor de spălătorie auto efectuate pe perioada supusă inspecției fiscale în funcție de consumul de energie electrică, în conformitate cu art.67, alin.2, lit.b din O.G. nr.9212003 republicată au procedat la recalculul veniturilor obținute de societate în cursul anului 2013 din activitatea de spălătorie auto.

Prin contestația formulată petenta susține în principal faptul că pentru stabilirea stării de fapt reale, legat de consumul de energie, a solicitat o expertiză tehnică pentru determinarea consumului de curent electric al aparatelor și consumatorilor care funcționează (sau au funcționat) în incinta societății petente și care sunt racordate la același contor cu spalatoria auto, invocând un mod de calcul din care să reiasă veniturile realizate raportat la consumul de energie.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care 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.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei în contabilitate în baza unui document, care dobândește calitatea de document justificativ.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 134

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Art. 134¹

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

Art. 134²

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, iar pentru livrările de bunuri și prestările de servicii exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme;

c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru executarea prestațiilor de servicii pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (3).”

Totodată, evidența operațiunilor impozabile este reglementată la art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ART. 156

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activităților economice, respectiv să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a înregistrat în totalitate veniturile realizate din activitatea de spălătorie auto, respectiv societatea nu a folosit pentru toate operațiunile aparatul de marcat electronic fiscal aflat în dotare, fiind diminuate veniturile realizate, motiv pentru care au procedat la estimarea acestora, conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Totodată, se mai reține faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, urmare a celor constatate, au întocmit și înaintat Tribunalului Tribunalului o sesizare penală împotriva d-lui RMC, în calitate de administrator al societății X SRL, în vederea cercetărilor unor fapte care pot întruni elemente de infracțiune.

Urmare a cercetării penale efectuate, prin Încheierea penală nr. ... pronunțată în sedința camerei de consiliu din data de 17.12.2019, în Dosarul nr. .../2019, judecătorul de cameră preliminară dispune o soluție de respingere a plângerii formulată de petenta DGRFP Timișoara prin AJFP Arad, împotriva ordonanței procurorului din data de 26.09.2019 dată în dosarul nr. .../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad și ordonanței prim procurorului din 07.11.2019 dată în dosarul .../2019 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, privind pe intimatul RMC.

Astfel, prin Încheierea penală nr. ... pronunțată în ședința camerei de consiliu din data de 17.12.2019, data în Dosarul nr. .../2019, se arată că:

“Judecătorul de Cameră Preliminară, constată că, infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.1 lit.b din Legea nr. 24 / 12005 modificată și republicată presupune omisiunea evidențierii în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, în scopul sustragerii de le îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Din raportul de expertiză fiscală judiciară întocmit de consultantul fiscal a rezultat că expertul nu a putut stabili existența unui prejudiciu adus bugetului general consolidat de către SC X M&M SRL, ca urmare a relațiilor comerciale desfășurate în perioada 1.01.2013-31.12.2017, constând în prestarea serviciilor de spălare de autovehicule. În concret, nu s-a putut stabili faptul că SC X M&M SRL nu a evidențiat în contabilitate veniturile realizate. Așadar, în opinia expertului, nu s-a identificat existența vreunui prejudiciu cauzat de această societate de natura impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată sau a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, pentru perioada 1.01.2013 - 31.12.2017. De asemenea, tranzacțiile comerciale efectuate în perioada 11.04.2018 - 15.04.2018 nu au relevat existența vreunui prejudiciu (impozit pe profit, taxă pe valoare adăugată sau impozit pe veniturile microîntreprinderilor) creat bugetului general consolidat de SC X M&M SRL, cauzat prin omisiunea evidențierii unor venituri realizate.

Judecătorul de cameră preliminară constată că singurul temei al angajării răspunderii penale este săvârșirea infracțiunii. Inexistența faptei exclude atribuirea ei unei persoane, ceea ce face imposibilă angajarea răspunderii penale. Legiuitorul în cazul prevăzut de art. 16 lit.a Cod procedură penală a avut în vedere inexistența faptei în materialitatea sa, adică prin probele administrate nu s-a constatat existența unei fapte.”

Se reține ca în etapa de cercetare penală efectuată, și ulterior în etapa procesuală penală, respectiv în soluția pronunțată, judecătorul de cameră preliminară consideră că față de faptele comise de domnul RMC nu sunt îndeplinite elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, considerând ca o soluție de trimitere în judecată trebuie să se bazeze pe probe certe de vinovăție, iar în caz de îndoială, ce nu poate fi înlăturată prin probe, procurorul este ținut să adopte o soluție de clasare, în această etapă nu se soluționează și latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Cu toate acestea prin considerentele hotărârii, judecătorul de cameră preliminară reține faptul că *”Din raportul de expertiză fiscală judiciară*

întocmit de consultantul fiscal a rezultat că expertul nu a putut stabili existența unui prejudiciu adus bugetului general consolidat de către SC X M&M SRL(...)", prin dispozitivul acesteia se dispune „(...) respinge ca nefondată plângerea formulată de petenta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, împotriva ordonanței procurorului din data de 26.09.2019 dată în dosarul nr..../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad și ordonanței prim procurorului din 07.11.2019 dată în dosarul nr..../2019 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad(...)", fara a se face nici o referire și la latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

În drept, referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere dispozițiile art.62 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 67

“Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

coroborat cu prevederile pct.65.1 și 65.2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. *Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”*

De asemenea, potrivit prevederilor din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care menționează:

“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.*

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

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.*

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta

trebuie să o estimeze, având în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, indentificând acele elementele care sunt cele mai apropiate situației fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală, se retin următoarele:

Calculând în funcție de consumul lunar de kw de energie electrica aferentă spalatoriei auto, organele de inspecție fiscală au concluzionat că rezultă un numar mult mai mare de camioane care ar fi fost spalate în timpul unei luni, respectiv venituri aferente acestor prestari de servicii mai mari decat cele înregistrate în evidenta de către societate.

Datorită faptului ca organele de inspecție fiscală nu au putut efectua cu exactitate recalculul serviciilor de spalătorie auto efectuate pe perioada supusă inspecției fiscale în funcție de consumul de energie electrică, au procedat la vizualizarea imaginilor de pe camerele de supraveghere amplasate la spalatorie din perioada 11.04.2018 - 15.04.2018 și au luat note explicative unui angajat actual al societatii în functia de spalator auto, precum și unor foști angajați ai societății pentru perioada supusă verificării.

Comparând datele obținute ca urmare a vizualizării imaginilor stocate de pe camerele de supraveghere cu cele înregistrate în evidența contabilă ca și servicii spalate camioane în perioada 11.04.2018 - 15.04.2018, s-a constatat faptul că există diferențe între veniturile înregistrate în evidenta contabilă a societății și cele surprinse pe înregistrare, astfel:

- în data de 11.04.2018 societatea petentă nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din spalarea a 3 camioane,
- în data de 12.04.2018 societatea petentă nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din spalarea a 3 camioane,
- în data de 13.04.2018 societatea petentă nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din spalarea a 3 camioane,
- în data de 14.04.2018 societatea petentă nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din spalarea a 2 camioane.

Având în vedere faptul că s-a analizat pe baza imaginilor surprinse de camerele de supraveghere numarul de masini spalate, precum și din Notele explicative luate angajatilor, organele de inspecție fiscală au concluzionat că numarul mediu al camioanelor spalate într-o zi este de 8 masini pe zi în lunile de iarna când activitatea este mai redusa, respectiv 12 masini pe zi în restul anului.

De asemenea, s-a stabilit că pretul practicat pentru spalat exterior camion mare este de ... lei + TVA, organele de inspecție fiscală precizând că ... lei este pretul minim practicat de societate pentru spalarea unui camion, fiind identificate foarte multe cazuri cu tarife peste pretul de ... lei, respectiv 60 lei, 70 lei, sau 80 lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile realizate din presarea de servicii de spălătorie aută, utilizând metoda produsului/serviciului și volumului prevazută la art.2, lit.d din Ordinul nr.3389/20 11 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Pentru perioada 2013 - 2015, organele de control au stabilit venituri suplimentare în sumă de ... lei, scăzând din veniturile totale recalculate în fiecare luna, veniturile din prestări servicii înregistrate de către societate în contul 704 aferente spălătoriei pentru fiecare luna în parte, astfel: - pentru anul 2013 în sumă de ... lei, pentru anul 2014 în sumă de ... lei și pentru anul 2015 în sumă de ... lei.

Pentru perioada 2016 -2017, când societatea a declarat impozit pe veniturile micro intreprinderilor, organele de control stabilind suplimentare în sumă totală de de ... lei, (... lei pentru 2016 și 54.... lei pentru 2017) aferent cărora a rezultat un impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la expertiza la care se face trimitere prin contestația formulată, cu privire la consumul de energie, se reține faptul că la pompele de spalat auto, care sunt în numar de 2, prin expertiză s-a stabilit un consum de 390 kw/luna, în condițiile în care fiecare dintre aparate consumă 7,5kw/ora, aceasta însemnând functionarea în decursul unei luni calendaristice doar a 26 de ore (390 kw/luna/2 pompe/7,5kw/ora), ceea ce înseamnă 1 ora maxim pe zi, în condițiile în care durata spălării unui camion este de aproximativ 45 de minute, iar organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că media camioanelor spalate într-o zi este de 8 masini pe zi în lunile de iarna când activitatea este mai redusă, respectiv 12 mașini pe zi în restul anului.

De asemenea, prin invocarea de către petenta a unei expertize tehnice aceasta nu se poate prevala sub aspect fiscal în fața nerespectării normelor fiscale în ce privește emiterea bonurilor fiscale, în condițiile legii, motiv pentru aceste susțineri nu pot fii reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Cu privire la susținerile petentei potrivit cărora nu s-a emis bon fiscal în momentul efectuării serviciului de spalatorie auto (pentru prestarile de servicii la care au fost încheiate contracte), se reține faptul că organele de inspectie fiscala nu au avut obiecțiuni cu privire la modul de întocmire a facturilor finale.

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscală, se mai reține faptul că potrivit evidențelor fiscale deținute de petentă, rezultă că în decurs de 1 an și 9 luni, respectiv în perioada iunie 2013 - februarie 2015, societatea a prestat servicii de spalatorie auto doar către clienți cu care avea încheiate contracte de prestari servicii, astfel neemițând și neînregistrând niciun bon fiscal.

Prin urmare, având în vedere Notele explicative luate angajatilor și faptul că s-a analizat în baza imaginilor stocate de pe camerele de supraveghere numărul de mașini spalate, s-a putut trage o concluzie cât se poate de reală asupra numărului minimal de mașini spalate într-o zi, astfel că pentru estimarea veniturilor suplimentare s-a folosit metoda produsului/serviciului și volumului prevăzută la art.2 lit.d din Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

În mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au determinat veniturile suplimentare în sumă de ... lei, urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității, comparându-le cu veniturile înregistrate în evidența contabilă, pe perioada verificată, respectând întocmai dispozițiile Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Astfel că în virtutea dispozițiilor exprese ale art 277 alin 4 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală:

„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.,,

constatându-se nesoluționată acțiunea civilă, DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației, procedând la verificarea respectării de către petentă a normelor fiscale incidente stării de fapt constatate, având în vedere că în etapa procesual penală nu s-a stabilit mai presus de orice îndoială că administratorul petentei a evidențiat totalitatea operațiunilor comerciale efectuate și veniturile realizate, pe fondul neemiterii bonurilor fiscale.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../03.05.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;

- Prezenta decizie se comunică la:

- X M&M SRL;
- A.J.F.P. Arad–A.I.F

cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,