

DECIZIA NR. 1028/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
X Expert auditor de mediu
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../24.10.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Serviciul
Solutionare Contestatii, a fost sesizata de catre A.J.F.P..... Inspectie Fiscala, prin
adresa nr...../21.10.2013, inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr.
...../24.10.2013, cu privire la contestatia formulata de catre **X** - Expert auditor
de mediu, CIF, cu domiciliul fiscal in Mun....., str....., nr.....,
jud.

Contestatia, inregistrata la A.J.F.P..... - Inspectie Fiscala cu nr.
...../11.10.2013, a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale
din cadrul A.J.F.P..... - Inspectia Fiscala Persoane Fizice, in Decizia de impunere
nr...../05.09.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de
inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod
individual si/sau intr-o forma de asociere si Decizia de impunere
nr...../05.09.2013, privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite
suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati
independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, emise in baza Raportului
de inspectie fiscala nr...../05.09.2013 si priveste obligatii fiscale in valoare
totala de lei, care se compun din:

- lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de
plata de organele de inspectie fiscala;
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoare
adaugata;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare
adaugata;
- lei reprezentand impozit pe venit;
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe ;

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.207 din O.G.
nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea
Deciziilor de impunere nr.**/05.09.2013** si nr.....**/05.09.2013**, in data de
13.09.2013, conform confirmarii postale de primire existenta in copie la dosar, si de data
preluarii inscrise in avizul postal de expediere a contestatiei la AJFP-, in
data de 09.10.2013.

In data de 04.02.2014, d-l **X** -Expert auditor de mediu, depune prin adresa
inregistrata la AJFP.....- sub nr....., si la D.G.R.F.P.....-Serviciul
Solutionare Contestatii sub nr...../14.02.2014, ca o „completare” la contestatia
depusa la AJFP-..... sub nr.**/11.10.2013**, prin care solicita
anularea Dispozitiei de masuri nr.....**/05.09.2013**, prin care organul de control din
cadrul Inspectiei Fiscale a dispus „recalcularea cheltuielilor deductibile si
implicit al venitului net impozabil aferent anului fiscal 2012 si depunerea declaratiei
rectificative privind impozitul pe veniturile realizate anual (.....) pentru anul 2012.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, 207 si 209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre **X** -Expert auditor de mediu.

Procedura legala fiind indeplinita s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. A. D-nul **X** -Expert auditor de mediu formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr...../05.09.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere si Deciziei de impunere nr...../05.09.2013, privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../05.09.2013 si contesta aceste decizii, respectiv contesta taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de lei si impozitul pe venit in suma de lei.

Petentul invoca faptul ca actul administrativ-fiscal este netemeinic si nelegal din urmatoarele considerente:

A.1 Sub aspect procedural:

a) Organele de inspectie fiscala, in ceea ce priveste activitatea desfasurata de petent, nu au avut in vedere documentele care atestau existenta unor raporturi juridice relevante pentru impunere si nici evidenta financiar contabila, invocand in acest sens urmatoarele:

- prin nota explicativa luata la finalizarea controlului i-au fost solicitate informatii nesemnificative legate de raporturile juridice contractuale avute in perioada supusa inspectiei fiscale (numele si prenumele persoanelor fizice reprezentante ale prestatorilor de servicii, dar si numarul de telefon al acestora);

- documente considerate de petent ca sunt justificative pentru cheltuielile facute, au fost inlaturate de organul de control, exemplificand in acest sens contractul nr...../2006, situatiile si devizele de lucrari precum si procesele verbale de predare primire indicate in raspunsurile formulate la intrebarile nr.1,7,21 din nota explicativa si prezentate inspectorilor fiscali.

b) raportul de inspectie fiscala a fost semnat numai de catre inspectorul **X**, desi inspectia fiscala a fost efectuata de catre inspectorii fiscali **X** (ordin de serviciu nr...../29.05.2013) si **X** (ordin de serviciu nr...../21.11.2011), fapt pentru care invoca nulitatea absoluta a raportului precum si a actelor administrative invocand prevederile punctului 106.2 din Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala;

c) nu au fost respectate dispozitiile (elementele) inscrise in Avizul de inspectie fiscala, in sensul ca in avizul comunicat la data inceperii controlului a fost stabilita ca perioada de inspectie 01.06.2006- la zi, iar inspectorii, fara nicio aprobare ulterioara datei de emitere a avizului, au supus verificarii perioada 01.06.2006-31.03.2013 pentru TVA si 01.01.2006-31.01.2011 pentru impozitul pe venit ;

d) inspectia fiscala a fost finalizata la data de 05.09.2013, dupa aproape doi ani de la data inceperii acesteia, respectiv 28.11.2011;

e) prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale constand in TVA si impozit pe venit pentru perioada 01.01.2006-31.12.2007, fiind incalcate prevederile

art.91 alin.(1) si (2) din Codul de procedura fiscala.

A.2. Pe fondul cauzei:

- Referitor la " Tratatamentul fiscal aplicat celor 12 facturi fiscale de stornare a serviciilor facturate catre SC X SRL" organele de inspectie fiscala "se intemeiaza pe elemente nerelevante in stabilirea starii de fapt fiscale precum: neconfirmarea de primire a facturii", cu toate ca in timpul controlului petentul a explicat ca emiterea facturilor de stornare a fost generata de modificarile aduse contractului de prestari servicii nr...../10.05.2006 incheiat cu SC X SRL, constand in renuntari la o parte din serviciile de specialitate contractate, fiind intocmite facturi de "acordare discount" in locul clasicele facturi cu semnul minus – efectul fiscal al procedurii ales fiind acelasi;

Referitor la neadmiterea la deducere a TVA cu motivarea ca furnizorii au fost declarati inactivi ori nu si-au declarat si inregistrat operatiunile comerciale contestatarul considera ca inactivitatea partenerilor nu a fost dovedita, organele de inspectie fiscala limitandu-se la a afirma ca de la o anumita data acestia au devenit inactivi fara a aduce probe in acest sens;

Contestatarul invedereaza faptul ca aceasta constituie o sanctiune care nu este prevazuta de normele financiar contabile, respectiv comportamentul financiar-fiscal al partenerilor nu poate fi imputat contestatorului;

In acest sens sustine ca neadmiterea la deducere a cheltuielilor constand din valoarea facturilor emise de contribuabili inactivi ori cu comportament fiscal ilegal nesocoteste prevederile art.48, art.146 si 155 din Codul Fiscal, ale art.6 din Legea nr.82/1991, precum si pe cele ale art.167, 168, 178, 203 si 226 din Directiva Europeana 2006/112;

Totodata sustine ca realitatea operatiunilor si corespondenta cu veniturile realizate a fost dovedita in timpul controlului cu documente justificative nominalizate in raspunsurile din notele explicative;

Referitor la masura excluderii de la deducere a cheltuielilor aferente utilizarii mijloacelor de transport si de achizitie a unor mijloace fixe este contestatarul considera ca aceasta este ilogica pentru ca o activitate comerciala nu se poate desfasura fara a avea dotari.

B. Petentul solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr...../05.09.2013, formuland contestatia ca o completare la contestatia initiala depusa impotriva Deciziilor de impunere nr...../05.09.2013, respectiv nr...../05.09.2013 .

II. A. Prin Decizia de impunere nr...../05.09.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere si prin Decizia de impunere nr...../05.09.2013, privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P..... - Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice au stabilit suplimentar de plata suma lei reprezentand taxa pe valoare adaugata plus suma de lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoare adaugata, respectiv suma de lei

reprezentand impozit pe venit, plus suma de reprezentand accesorii aferente impozitului pe venit.

Din raportul de inspectie fiscala nr...../05.09.2013, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr...../05.09.2013 si nr...../05.09.2013 contestate de catre d-nul X, rezulta urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale:

01.01.2006 – 31.01.2013 pentru taxa pe valoarea adaugata;

01.01.2006 – 31.12.2011 pentru impozit pe venit;

Data inceperii inspectiei fiscale: 21.11.2011;

Inspectia fiscala, a fost suspendata in conformitate cu prevederile art.2, lit. a) si b) din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr.14/2010 si art.2, lit.f) din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr.467/2013 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, dupa cum urmeaza:

- In perioada 28.11.2011-20.03.2012, pentru efectuarea a doua controale incrucisate dispuse in baza solicitarilor inregistrate la Activitatea de Inspectie Fiscala
- In perioada 30.04.2012-27.05.2013, pentru efectuarea unui numar de 10 controale incrucisate, dispuse in baza solicitarilor de control incrucisat;
- In perioada 21.06.2013-22.07.2013, la solicitarea scrisa a contribuabilului prin adresa inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../19.06.2013.
- Data discutiei finale cu contribuabilul:08.08.2013.

- Activitatea economica desfasurata: Expert Evaluator de Mediu-cod, in baza Certificatelor de atestare nr...../01.07.2005 si/01.07.2005 eliberate de Ministerul Mediului si Gospodarii Apelor, pentru elaborarea studiilor de evaluare a impactului asupra mediului si efectuarea bilanturilor de mediu.

Contribuabilul s-a inregistrat fiscal incepand cu data de 17.05.2006, in baza Declaratiei de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane-, inregistrata la D.G.F.P.....-A.M.A.V.S sub nr...../17.05.2006.

Codul de inregistrare fiscala in scopuri de TVA....., atribuit din data de 01.06.2007, conform Certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria nr.....

Totodata, din raportul de inspectie fiscala reies urmatoarele aspecte :

1. Constatari privind taxa pe valoare adaugata:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA conform avizului de inspectie fiscala este 01.06.2006 pana la zi. Activitatea economica a contribuabilului se desfasoara in baza Certificatelor de atestare nr...../01.07.2005/01.07.2005 eliberate de Ministerul Mediului si Gospodarii Apelor, dar X – Experet Auditor de Mediu s-a inregistrat fiscal la data de 17.05.2006 in conformitate cu prevederile art.72, alin.(6), lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Din verificarea evidentei contabile si a documentelor justificative organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada de la inregistrare si pana la data de 31.12.2006 contribuabilul a desfasurat operatiuni impozabile in conformitate cu art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil in anul 2006, depasind

plafonul de scutire pentru intreprinderi mici (..... lei) prevazut de art.152, alin.(1) din acelasi act normativ.

In perioada 01.01.2007-30.04.2007 a realizat operatiuni impozabile din activitatea economica de prestari servicii de consultanta tehnica de specialitate, reprezentand operatiuni taxabile prevazute la art.126, alin.(9), lit.a) din Codul Fiscal, dar a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA cu intarziere in data de 18.05.2007, in baza declaratiei inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr...../18.05.2007, avand atribuit incepand cu data de 01.06.2007 codul de inregistrare fiscala, conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria nr.....

Din datele furnizate de aplicatia informatica "aplicatia auxiliara" a organului fiscal rezulta ca incepand cu data de 01.02.2013, codul fiscal, atribuit contribuabilului la data de 01.06.2007, a fost radiat din oficiu din evidenta platitorilor inregistrati in scopuri de TVA ca urmare a neevidentierii de achizitii si livrari de bunuri in deconturile de TVA depuse pentru doua perioade fiscale consecutive, in cursul unui semestru calendaristic, in conformitate cu prevederile art.153 alin.(9) litera e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, desi contribuabilul figureaza in vectorul fiscal ca platitor de TVA incepand cu 01.06.2007, perioada verificata de organele de inspectie fiscala din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata este 01.02.2007 (data de la care contribuabilul avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA) - 31.01.2013 (data radierii din evidenta platitorilor de TVA).

Incepand cu data anularii din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA, contribuabilul a fost radiat si din Registrul persoanelor impozabile care aplica sistemul TVA la incasare.

a). Referitor la TVA colectata, organele de inspectie fiscala au constatat ca X-Auditor de mediu s-a inregistrat cu intarziere in scopuri de TVA, intrucat la data de 31.12.2006 a realizat o cifra de afaceri de lei, depasind plafonul de scutire de TVA in valoare de lei, prevazut la art. 152 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile la data depasirii.

Astfel, contribuabilul a solicitat cu intarziere inregistrarea in scopuri de TVA la data de 18.05.2007, in conditiile in care avea aceasta obligatie pana cel tarziu la data de 10.01.2007, conform prevederilor art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile la 31.12.2006.

Organul de Contribuabilul a remediat deficientele colectand cu intarziere TVA in valoare de lei, in primul decont de TVA intocmit pentru trimestrul II 2007, inregistrat la A.F.P. sub nr...../25.07.2007, pentru un numar de trei facturi emise un luna martie 2007 in valoare totala de lei (facturile cu nr...../27.03.2007, nr...../29.03.2007 si nr...../29.03.2007), in conditiile in care avea obligatia sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.02.2007.

In conditiile in care contribuabilul avea obligatia declararii si platii taxei pe valoare adaugata in suma de lei la data de 25.04.2007, mai devreme cu trei luni fata de data determinata de acesta (25.07.2007), organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina lui majorari de intarziere pentru acest interval, in conformitate cu prevederile art.134 alin.(1), (2) (3) ; art.156² alin.(1) si art.157 alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile la 30.04.2007.

Deasemenea, in ceea ce priveste TVA colectata, organul de inspectie fiscala constata ca Auditor de mediu, in mod eronat a diminuat baza de impunere la

TVA cu suma de lei si a stornat TVA colectata aferenta in suma de lei, in luna decembrie 2009, prin emiterea unui numar de 12 facturi catre persoana afiliata S.C. X S.R.L.-CIF.....

Facturile de stornare intocmite de contribuabilul „X PF”, nu sunt confirmate de primire de catre societate, in conditiile in care la rubrica delegatului din formatul fiecărei facturi se face precizarea transiterii „PRIN POSTA”.

Deși stornările au fost efectuate de contribuabil cu titlu de « discount » acordat clientului S.C. X S.R.L.CIF, organul de control constata ca in fapt acestea reprezinta o diminuare semnificativa a contravalorii unor servicii facturate emise pentru S.C. X S.R.L. in lunile mai 2009, iulie 2009 si septembrie 2009, in valoare totala de lei si TVA colectata aferenta de..... lei.Totodata, organul de inspectie fiscala retine faptul ca pentru operatiunile de diminuare a bazei de impozitare motivata ca reprezentand „renuntari la capitole din documentatiile solicitate...”, contribuabilul nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte in mod concret lucrarile care nu s-au mai efectuat, desi aceste documente au fost solicitate contribuabilului prin intrebarea nr.37 formulata in nota explicativa prezentata in data de 29.07.2013 (anexa nr.29 la Raportul de inspectie fiscala).

Avand in vedere cele constatate, organul de control considera ca prin diminuarea eronata a bazei de impunere la TVA cu suma de lei si TVA colectata aferenta de lei, contribuabilul nu a respectat prevederile legale in vigoare la data efectuării operatiunilor de stornare, respectiv art.137 alin.(1), (3) si art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

b). Referitor la TVA deductibila, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- Contribuabilul a dedus in mod eronat TVA in valoare totala de lei aferenta unei baze impozabile de lei, care reprezinta contravaloarea unor servicii facturate de societati declarate inactive, si pentru care contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a acestora cu documentele care stau la baza determinării faptului generator si implicit a exigibilitatii TVA, respectiv lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare de lei, facturate in perioada 12.04.2007- 13.07.2009 de catre S.C. X S.R.L. CIF, reprezentand „Proiectare constructii”, „Servicii de proiectare si consultanta in constructii”, „Servicii transport”, „Servicii transport deseuri materiale” si „Servicii transport materiale” si lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare de lei, facturate in perioada 29.08.2007–03.12.2007 de catre S.C. X S.R.L.-CIF, care reprezinta contravaloarea unor reparatii capitale auto (inclusiv manopera) si montajul unor diverse sisteme (egalizare, audio, video, DVD), iar din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F., aplicatia « FISCNET », organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, incepand cu data de 22.08.2007, societatea este declarata inactiva in baza O.P.A.N.A.F. nr...../24.07.2007 publicat in M.O. nr.576/22.08.2007.

Contribuabilul nu a justificat cu documente utilizarea efectiva a autoturismului pentru care s-au efectuat reparatia capitala a motorului, prin urmare aceasta operatiune nu este in folosul operatiunilor sale taxabile, iar TVA aferent reparatiilor nu este deductibil in conformitate cu prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, valabil in anul 2007.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L.– CIF....., in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, a fost achitata integral de

contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitante.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate constituie anexa nr. 24 la Raportul de inspectie fiscala.

Astfel organul de control constata ca contribuabilul nu a putut justifica prestarea efectiva a acestora cu documentele care stau la baza determinarii faptului generator si implicit a exigibilitatii taxei, in functie de care ia nastere dreptul de deducere, nerespectad prevederile art.145, alin.(1) si (2), lit.a) coroborat cu cele ale art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile in anul 2007.

- Contribuabilul a dedus in mod eronat TVA in suma de lei aferenta unei baze impozabile de lei, care reprezinta contravaloarea unor servicii de „Audit si Consultanta Financiara”, facturate in perioada 02.04.2007-28.06.2007 de catre o societate neplatitoare de TVA , respectiv S.C. X S.R.L. CIF

Contravaloarea serviciilor facturate de catre S.C. X S.R.L. CIF, a fost achitata integral de contribuabil la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Intrucat aceste achizitii, facturate in perioada 02.04.2007-28.06.2007, nu au fost declarate ca livrari de catre partenerul S.C. X S.R.L.CIF, in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (aceasta societate nu a fost inregistrata in scopuri de TVA in cursul anului 2007), si urmare a controlului incrucisat efectuat la societatea mentionata din care rezulta ca S.C. X S.R.L. nu a avut «niciodata relatii comerciale cu X », organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca operatiunile reprezentand „Audit si Consultanta Financiara”, inregistrate in baza facturilor intocmite de S.C. X S.R.L., nu au fost reale, nu au avut un scop economic si, implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

In concluzie, contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA in valoare de lei TVA, in conformitate cu prevederi art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabil pentru anul 2007

- Contribuabilul deduce in mod eronat TVA in valoare totala de lei, aferenta unei baze impozabile de lei, care reprezinta contravaloarea unor servicii de proiectare, consultanta, intermediere, amenajare, etc., facturate de diverse societati care nu au declarat livrarile/prestarile in Declaratia informativa –(.....), asa cum rezulta din situatia neconcordantelor inaintata de B.J.I.F., si pentru care X Expert auditor de mediu nu poate prezenta documente care sa justifice realitatea serviciilor, din care:

1)....._lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare totala de..... lei facturate in perioada 11.04.2007- 24.05.2009 de catre S.C. X S.R.L.....CIF..... reprezentand „Proiectare instalatii”, „Servicii de consultanta tehnica in proiectare de instalatii”, „Servicii de proiectare tehnica in instalatii”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C.X S.R.L. a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate constituie anexa nr.27 la Raportul de inspectie fiscala.

Deși i-au fost solicitate în mod repetat prin întrebările formulate în notele explicative, contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale contract încheiat între părți, situații de lucrări întocmite de executant, acceptate de beneficiar, procese-verbale de recepție a lucrărilor, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice alte materiale corespunzătoare din care să rezulte că serviciile facturate de S.C. X S.R.L.CIF, au fost efectiv prestate, precum și contravaloarea acestora.

Organul de control constată că serviciile facturate în perioada 11.04.2007-24.05.2009, nu au fost declarate ca livrări de partenerul S.C. X S.R.L.CIF..... în Declarația informativă privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României, iar din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F., aplicația „FISCNET”, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a depus deconturi de TVA și nici declarații informative în care să evalueze valoarea livrărilor și achizițiilor efectuate și TVA aferentă, deși avea aceste obligații în condițiile în care în perioada 01.12.2000-01.08.2012 a fost înregistrată ca platitor de TVA, ultimul decont de TVA fiind depus în data de 19.11.2004; totodată organul de control constată că această societate a fost declarată inactivă din data de 13.11.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Prin urmare, în baza dreptului conferit de prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.6 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală concluzionează că serviciile înregistrate în baza facturilor întocmite de S.C. X S.R.L., nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv și, implicit nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

În concluzie, contribuabilul în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în suma de..... lei, în condițiile în care nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de această societate, cu documentele care stau la baza determinării faptului generator și implicit a exigibilității taxei, în funcție de care ia naștere dreptul de deducere, nerespectând astfel prevederile art.145, alin.(1) și (2), lit.a) coroborat cu cele ale art.134 alin.(1) și art.134¹ alin.(1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.04.2007- 24.05.2009 (perioada în care au fost emise aceste facturi).

2).....lei TVA dedusă aferentă unor servicii în valoare totală de lei facturate în perioada 03.05.2007- 15.07.2009 de către S.C. X S.R.L., jud.CIF reprezentând „Amenajări puncte prelevare probe”, „Amenajare teren pt.masuratori”, „Amenajare teren pt. prelevare probe”, „Prelevare probe sol și apă”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L. a fost achitată integral de contribuabilul supus inspecției fiscale la data emiterii facturilor, în numerar pe baza de chitanță.

Situația privind serviciile facturate de această societate constituie anexa nr. 28 la raportul de inspecție fiscală.

Serviciile facturate in perioada 03.05.2007-15.07.2009, nu au fost declarate ca livrari de partenerul S.C. X S.R.L. CIF in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, iar din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F., aplicatia „FISCNET”, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, desi a depus deconturi de TVA trimestriale, nu a evidentiat sume la livrari de bunuri/prestari de servicii si TVA colectata; a depus declaratia informativa numai pentru semestrul II 2007 si semestrul I 2009 in care nu a declarat prestarile de servicii facturate pentru contribuabilul supus inspectiei fiscale; a fost radiata din evidenta platitorilor de TVA incepand cu data de 01.09.2009; a avut activitatea suspendata pe o perioada de 3 ani, incepand cu data de 05.08.2009.

Prin urmare din coroborarea informatiilor prezentate mai sus, în baza dreptului conferit de prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca operatiunile reprezentand „Proiectare instalatii”, „Servicii de consultanta tehnica in proiectare de instalatii”, , inregistrate in baza facturilor ca fiind intocmite de S.C. X S.R.L.CIF nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

In concluzie, in conditiile in care dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor cu documentele care stau la baza determinarii faptului generator si implicit a exigibilitatii taxei, contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA in valoare de..... lei TVA, in conformitate cu prevederile art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) si art.145, alin.(1) si (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu cele ale art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) si (4) din acelasi act normativ, aplicabile in perioada 01.05.2007-15.07.2009 (perioada in care au fost emise aceste facturi).

3). lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare totala de lei facturate in perioada 09.05.2007-26.02.2010 de catre S.C.X S.R.L.CIF reprezentand „CONSULTANTA SI PROIECTARE”, „Servicii de intermediere afaceri”, „Plan de afaceri achizitie instalatie de amestec asfalt.....”, „Evaluare achizitie fabrica asfalt”, „Plan de afaceri pentru achizitii”, „Servicii de intermediere afaceri si consultanta pentru acestea”, „Evaluare amplasament si plan de afaceri aferent”, „Plan de afaceri pentru achizitie ferma de pasari”, „Plan de afaceri pentru achizitie ferma de porci”, „Plan de afaceri pentru dezvoltare domeniu schiabil”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L.....CIF, a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate constituie anexa nr.29 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Serviciile facturate in perioada 09.05.2007- 26.02.2010, nu au fost declarate ca livrari de partenerul S.C. X S.R.L –CIF in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, iar din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F., aplicatia „FISCNET”, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea:

- are ca obiect principal de activitate declarat in bilanturile depuse pentru anii 2007-2010 Agentii imobiliare-cod, asa cum rezulta din datele publicate pe site-ul Ministerului Finantelor Publice, in neconcordanta cu obiectul contractului de prestari servicii prezentat de contribuabil, respectiv: „Consultanta tehnica de specialitate in domeniul investitiilor”;

- este inregistrata in scopuri de TVA, prin optiune, din data de 02.05.2007, cu perioada fiscala pentru depunerea deconturilor, trimestrial pentru perioada 02.05.2007-30.06.2009 si lunar incepand cu data de 01.07.2009;

- in decontul de TVA intocmit pentru trimestrul III 2008, declara livrari de bunuri/prestari de servicii in valoare de lei, in conditiile in care valoarea serviciilor facturate pentru „ X PF” in aceasta perioada este in suma de lei;

- in deconturile de TVA intocmite pentru trimestrul I si II 2009, declara livrari de bunuri/prestari de servicii in suma de lei, respectiv de..... lei, in conditiile in care valoarea serviciilor facturate pentru „ X PF” este in suma de lei pentru trimestrul I 2009 si in suma de lei pentru trimestrul II 2009,

- in deconturile de TVA intocmite pentru luna ianuarie 2010 si februarie 2010, declara livrari de bunuri/prestari de servicii in valoare de lei, lei, in conditiile in care valoarea serviciilor facturate pentru „ X PF” este in suma de lei pentru luna ianuarie 2010 si in suma de lei pentru luna februarie 2010.

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala constata ca nu exista elemente care sa ateste realitatea efectuării serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre S.C X S.R.L....., societate care are ca obiect de activitate - agentie imobiliara (.....).

Prin urmare, in baza dreptului conferit de prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie, respectiv sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte o soluție admisa de lege. Astfel organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca serviciile inregistrate in baza facturilor ca intocmite de S.C X S.R.L., nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

In concluzie, in conditiile in care dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor cu documentele mentionate care stau la baza determinarii faptului generator si implicit a exigibilitatii taxei, contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA in valoare de lei TVA, in conformitate prevederile art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) si art.145, alin.(1) si (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) si (4) din acelasi act normativ, aplicabile in perioada 01.05.2007-12.10.2009, al caror text a fost enuntat mai sus, respectiv art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) si (7) din acelasi act normativ, aplicabil in perioada 13.10.2009-26.02.2010.

4). lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare totala de lei facturate in perioada 19.03.2008-22.03.2010 de catre S.C. X S.R.L.CIF..... reprezentand „MATERIALE AMENAJARE PERIMETRU”, „Amenajare perimetru”, „Calcul de rezistenta la structuri metalice ptr. Proiecte infrastructura”, „Evaluari de costuri la structuri metalice ptr. Proiecte infrastructura”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L.CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate constituie anexa nr.30 la Raportul de inspectie fiscala.

Intrucat achizitiile facturate in perioada 19.03.2008-22.03.2010, nu au fost declarate ca livrari de catre partenerul S.C.X S.R.L.....CIF in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, pentru determinarea starii de fapt fiscale a relatiilor economice derulate intre parteneri, prin adresa inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../26.04.2012, in baza art.52 alin.(1) si art.56 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie Fiscala au solicitat S.C. X S.R.L. fisa de cont a clientului X Expert auditor de mediu, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2011.

Ca raspuns la informatiile solicitate de organele de inspectie fiscala, d-nul directorul executiv al S.C. X S.R.L., informeaza prin adresa nr...../26.04.2012, inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../26.04.2012, ca « nu a avut relatii comerciale in perioada 01.01.2006-31.12.2012 ».

Prin urmare din coroborarea informatiilor prezentate mai sus, în baza dreptului conferit de prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca operatiunile reprezentand „MATERIALE AMENAJARE PERIMETRU”, „Amenajare perimetru”, „Calcul de rezistenta la structuri metalice ptr. Proiecte infrastructura”, „Evaluari de costuri la structuri metalice ptr. Proiecte infrastructura”, inregistrate in baza facturilor ca fiind intocmite de S.C. X S.R.L. nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

In concluzie, in conditiile in care dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor cu documentele care stau la baza determinarii faptului generator si implicit a exigibilitatii taxei, acesta nu are drept de deducere pentru TVA in valoare de lei TVA, in conformitate cu prevederile art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) si art.145, alin.(1) si (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu cele ale art. art.134 alin.(1) si art.134¹, alin.(1) si (4) din acelasi act normativ, aplicabil in perioada 01.03.2008-12.10.2009 respectiv art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) si (7) din acelasi act normativ, aplicabil in perioada 13.10.2009-26.02.2010

5) lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare totala de lei facturate in perioada 28.08.2009 - 25.03.2010 de catre S.C. X S.R.L.CIF reprezentand „Asistenta tehnica de specialitate consultanta tehnica in constructii”, „Consultanta tehnica la realizarea planurilor urbanistice”.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate constituie anexa nr.31 la Raportul de inspectie fiscala.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L.....CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Serviciile facturate in perioada 28.08.2009 - 25.03.2010, nu au fost declarate ca livrari de catre partenerul S.C. X S.R.L.CIF..... in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, iar

din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F., aplicatia „FISCNET„, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea - desi a depus deconturi de TVA pentru lunile august 2009, septembrie 2009, ianuarie 2010, februarie 2010 si martie 2010, nu a inregistrat sume la livrari de bunuri/prestari de servicii pe teritoriul national, in conditiile in care serviciile facturate de societate pentru P.F. X in aceste luni sunt in suma de: lei (august 2009), lei (septembrie 2009),..... lei (ianuarie 2010), lei (februarie 2010) si..... lei (martie 2010) si nu a depus declaratia informativa privind livrarile/prestari si achizitiile efectuate pe teritoriul national (.....) pentru semestrul II 2009.

Pentru determinarea realitatii si legalitatii relatiilor economice desfasurate intre parteneri, organele de inspectie fiscala au dispus efectuarea unui control incrucisat la prestatorul S.C. X S.R.L.CIF in baza solicitarii inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../27.04.2012 la care, in vederea urgentarii efectuării controlului, s-a revenit prin adresa nr...../19.10.2012..

Ca raspuns la solicitarile formulate prin adresele mentionate, A.N.A.F.- Administratia Finantelor Publice Sector 3, Serviciul Inspectie Fiscala persoane Juridice 2, prin adresa nr...../24.01.2013, inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../30.01.2013, consemneaza ca societatea vizata a facut obiectul unui control incrucisat la data de 08.11.2011, constatandu-se ca in perioada 01.01.2007-30.09.2011, X de mediu nu se regaseste printre clientii societatii S.C. X S.R.L., ca facturile inregistrate in evidenta contabila de catre X Expert Auditor de Mediu nu se regasesc in plaja de numere a societatii si din xerocopiile anexate ca model pentru factura, chitanta si specimen stampila ce apartin societatii, se poate constata ca acestea, inclusiv elementele din interiorul stampilei, au un format diferit fata de cele ale documentelor inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului X Expert Auditor de Mediu si prezentate organului de inspectie fiscala.

6). lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare totala de lei facturate in luna august 2009 (05.08.2009 si 31.08.2009) de catre S.C. X S.R.L. CIF, reprezentand „Consultanta de specialitate”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L. – CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate constituie anexa nr.32 la Raportul de inspectie fiscala.

In timpul inspectiei fiscale, contribuabilul nu a prezentat situatii de lucrari intocmite de executant si acceptate de beneficiar, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata, sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte lucrarile executate, locatiile, precum si modul de stabilire a contravalorii acestora, desi i-au fost solicitate in mod repetat prin intrebarile formulate in notele explicative.

Achizitiile facturate in luna august 2009, nu au fost declarate ca livrari de catre partenerul S.C. X S.R.L.CIF..... in Declaratia informativa privind livrarile/prestari si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, iar din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F., aplicatia « FISCNET », organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a depus decontul de TVA pentru trimestrul III 2009, in conditiile in care valoarea serviciilor facturate in luna august 2009 pentru X PF sunt in suma de lei iar la solicitarea organului de control din cadrul Inspectiei Fiscale, A.N.A.F. – Administratia Finantelor Publice Sector 2, comunica faptul ca societatea in cauza este radiata din data de 15.05.2012, restituindu-ne totodata si solicitarea de control incrucisat.

Neexistand elemente care sa ateste realitatea efectuării serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre S.C. **X** S.R.L. – CIF in baza dreptului conferit de prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie, respectiv sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte o soluție admisa de lege.

Astfel organele de inspectie fiscala constata ca serviciile inregistrate in baza facturilor ca intocmite de S.C. **X** S.R.L. **X** CIF nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

Avand in vedere ca dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor cu documentele care stau la baza determinarii faptului generator si implicit a exigibilitatii taxei, organul de control constata ca **X** auditor de mediu nu are drept de deducere pentru TVA in valoare de lei, in conformitate cu prevederile art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii, republicata, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) si art.145, alin.(1) si (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu cele ale art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) si (4) din acelasi act normativ, valabil in luna august 2009.

7) lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare totala de lei facturate in perioada 25.04.2007- 23.06.2007 de catre S.C. **X** S.R.L..... CIF reprezentand „Servicii conform contract”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. **X** S.R.L. CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

In timpul inspectiei fiscale, contribuabilul nu a prezentat contract de prestari servicii, situatii de lucrari intocmite de executant, acceptate de beneficiar, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzatoare, din care sa rezulte ca lucrarile au fost executate, precum si contravaloarea acestora, desi desi i-au fost solicitate in mod repetat prin intrebarile formulate in notele explicative (anexele nr.17 si nr.21 la Raportul de inspectie fiscala).

In Nota explicativa prezentata organelor de inspectie fiscala in data de 06.08.2013 (anexa nr.17), contribuabilul a afirmat eronat in raspunsul de la intrebarea nr.3, faptul ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala “contractul de prestari servicii” incheiat cu S.C. **X** S.R.L., anexand doar avizul nr...../01.05.2007 in care sunt nominalizate cinci categorii de produse, numarul de bucati, fara alte precizari la rubrica pret si valoare numele si prenumele reprezentantului societatii furnizoare, ale delegatului, iar stampila societatii furnizoare nu contine codul de inregistrare fiscala.

Din verificarile efectuate organul de control constata ca achizitiile facturate in perioada 25.04.2007 – 23.06.2007, nu au fost declarate ca livrari de catre partenerul S.C. **X** S.R.L. CIF in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, iar din consultarea bazei de date informatice a ANAF, aplicatia « FISCNET », organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea este radiata din data de 15.03.2012, iar pentru anul 2007 nu a depus deconturi de TVA, in conditiile in care valoarea serviciilor facturate in perioada 25.04.2007 - 23.06.2007 pentru beneficiar **X** PF sunt in suma de lei;

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala constata ca nu exista elemente care sa ateste realitatea efectuării serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre S.C. **X** S.R.L. CIF

In concluzie, in conditiile in care dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor cu

documentele care stau la baza determinării faptului generator și implicit a exigibilității taxei, organul de control constată că acesta nu are drept de deducere pentru TVA în valoare de lei, în conformitate cu prevederile art.6, alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991, republicată, a contabilității, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) și art.145, alin.(1) și (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu cele ale art. art.134 alin.(1) și art.1341 alin.(1) și (4) din același act normativ, aplicabil în anul 2007, al cărui text a fost enunțat mai sus.

8) lei TVA dedusă aferentă unor servicii în valoare de lei facturate în data de 18.09.2007 de către S.C. X S.R.L. CIF reprezentând „Consultanța de specialitate”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X S.R.L. CIF a fost achitată integral de contribuabilul supus inspecției fiscale la data emiterii facturii, în numerar pe baza de chitanță.

Situația privind serviciile facturate de această societate constituie anexa nr.32 la prezentul raport de inspecție fiscală.

Organul de control constată că, contribuabilul nu a putut prezenta contract de servicii, situații de lucrări întocmite de executant, acceptate de beneficiar, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare din care să rezulte că prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, precum și contravaloarea acestora, deși i-au fost solicitate în mod repetat prin întrebările formulate în notele explicative (anexele nr.17 și nr.21 la Raportul de inspecție fiscală).

Pentru determinarea realității și legalității relațiilor economice derulate între părți, organele de inspecție fiscală au solicitat Administrației Finanelor Publice Sector 2, prin adresa nr...../10.05.2012 și prin adresa nr...../19.10.2012, efectuarea unui control încrucișat la S.C. X S.R.L. – CIF la care nu a primit niciun răspuns scris până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală.

În concluzie, în condițiile în care dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor cu documentele care stau la baza determinării faptului generator și implicit a exigibilității taxei, organul de control constată că acesta în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în suma de lei, nerespectând prevederile art.6, alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991, republicată, a contabilității, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) și art.145, alin.(1) și (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu cele ale art. art.134 alin.(1) și art.1341 alin.(1) și (4) din același act normativ, valabil în anul 2007.

9) lei TVA dedusă aferentă unor servicii în suma de lei facturate în perioada 30.07.2007- 21.12.2007 de către S.C. X SRL CIF reprezentând „Servicii consultanță de specialitate” și „Consultanță de specialitate”.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. X SRL CIF a fost achitată integral de contribuabilul supus inspecției fiscale la data emiterii facturilor, în numerar pe baza de chitanță.

Situația privind serviciile facturate de această societate constituie anexa nr. 34 la prezentul raport de inspecție fiscală.

Urmare analizei documentelor prezentate de d-l X și a răspunsului dat la nota explicativă din 29.07.2013, în baza dreptului conferit de prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale concluzionează că serviciile înregistrate în baza facturilor întocmite

de S.C. X SRL CIF nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile, motiv pentru care TVA in suma de lei a fost respinsa la deducere.

10) lei TVA dedusa aferenta unor mijloace fixe, respectiv doua containere birou si un container marfa, in valoare totala de lei, facturate in luna decembrie 2007 de catre S.C. X S.R.L.CIF.....

Contravaloarea acestor bunuri facturate de S.C. X S.R.L.CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Situatia privind achizitiile facturate de aceasta societate constituie anexa nr.32 la prezentul raport de inspectie fiscala.

In conditiile in care contribuabilul nu a justificat realitatea si necesitatea acestor achizitii, precum si faptul ca acestea nu au fost achizitionate si utilizate in scopul realizarii de venituri, organul de inspectie fiscala constata ca in mod eronat, contribuabilul a dedus TVA in suma de..... lei, nerespectand prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

11) lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare de lei, facturate in perioada 01.03.2012-26.03.2012, de catre S.C. X S.R.L.CIF care reprezinta contravaloarea unor servicii de „X” si „X”.

Situatia privind serviciile facturate de aceasta societate si chitantele aferente constituie anexa nr.36 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F, aplicatia „FISNET”, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca partenerul S.C. X S.R.L.CIF nu a in scris in Declaratia informativa-394, livrarile/prestarile in valoare totala de..... lei si TVA aferenta de lei, facturate in luna martie 2012 catre beneficiar X Expert Auditor de Mediu-CIF.....;

In conditiile in care contribuabilul nu a justificat realitatea si necesitatea acestor achizitii, precum si faptul ca acestea nu au fost achizitionate si utilizate in scopul realizarii de venituri, organul de inspectie fiscala constata ca in mod eronat, contribuabilul a dedus TVA in suma de..... lei, nerespectand prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

12) lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare de lei, facturate in luna martie 2012 (02.03.2012-22.03.2012) de catre S.C. X S.R.L.CIF..... care reprezinta „AMENAJARE SEDIU” si „AMENAJARE SEDIU SOCIAL”.

Avand in vedere obligatiile contractuale, pentru lucrarile de „AMENAJARE SEDIU” si „AMENAJARE SEDIU SOCIAL” facturate de catre S.C. X S.R.L., desi i-au fost solicitate prin nota explicativa, contribuabilul nu a prezentat contract de executie incheiat cu prestatorul, situatii de lucrari, deviz de materiale, proces verbal de receptie a lucrarilor, din care sa rezulte natura lucrarilor executate, pretul lucrarii, valoarea si manopera acestora, respectiv toate elementele care au stat la baza facturarii serviciilor.

Din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F, aplicatia „FISNET”, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca partenerul S.C. X S.R.L.CIF nu a depus Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (.....) desi a depus deconturi de TVA

pentru martie 2012 si iunie 2012, societatea nu a evidentiat sume in aceste deconturi pentru livrari de bunuri/prestari de servicii, respectiv pentru achizitii.

In concluzie, in conditiile in care dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar contribuabilul nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor cu documentele care stau la baza determinarii faptului generator si implicit a exigibilitatii taxei, acesta nu are drept de deducere pentru TVA in valoare de lei, in conformitate cu prevederile art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii, respectiv ale art.146, alin.(1), lit.a), art.155, alin.(5) si art.145, alin.(1) si (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu cele ale art. art.134 alin.(1) si art.1341 alin.(1) si (7) din acelasi act normativ, valabil in anul 2010.

- Contribuabilul in mod eronat a dedus TVA in valoare totala de lei, aferenta unor achizitii de bunuri si servicii in valoare totala de lei, care nu sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile, respectiv:

1) lei TVA aferenta unor achizitii de mijloace fixe si obiecte de inventar in valoare totala de lei, care reprezinta contravaloarea urmatoarelor bunuri: frigider, masina de spalat vase televizor

Situatia acestor achizitii constituie anexa nr.32 la Raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere natura bunurilor, organul de inspectie fiscala a constatat ca acestea au fost achizitionate pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata de contribuabili, situatie in care contribuabilul a dedus in mod eronat TVA in valoare de lei, nerespectand prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2) lei TVA aferenta avansului in valoare de lei, achitat in scopul achizitionarii de mobilier in baza contractului nr...../24.06.2008 si a facturii nr...../...../24.06.2008, intocmita de furnizorul S.C. X SRLCIF pentru beneficiarul „PFA Expert Auditor X -.....”.

Din evidenta contabila intocmita de contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca:

-TVA-ul dedus este aferent unui avans platit pentru achizitionarea unui mobilier, care nu a fost inregistrat in patrimoniul contribuabilului ca mijloc fix, nefiind inregistrat in registrul inventar si nici in listele de inventariere;

-contribuabilul nu a inregistrat cheltuieli deductibile cu achizitionarea acestui mobilier si nici cu amortizarea acestuia, deducand numai TVA-ul aferent avansului;

-contribuabilul nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale avizul de insotire a marfii si procesul verbal de predare primire a marfii, documente din care sa rezulte ca marfa a fost livrata de furnizor si receptionata de catre contribuabilul supus inspectiei fiscale.

Din consultarea bazei de date informatice a A.N.A.F, aplicatia „FISNET”, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca desi partenerul S.C. X S.R.L.CIF a depus Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (.....), aferenta semestrului I 2008, nu a evidentiat la livrari contravaloarea facturii si TVA aferenta.

In baza constatarilor mentionate, organul de control constata ca avansul a fost achitat in scopul achizitionarii de mobilier pentru a fi utilizat in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata de contribuabil, situatie in care contribuabilul a dedus in mod eronat TVA in valoare de lei, nerespectand prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, al carui text a fost mentionat mai sus.

3) lei TVA dedusa aferenta unor servicii in valoare de lei, facturate in perioada 04.09.2007 - 20.12.2007 de catre S.C. X S.R.L.CIF, care reprezinta contravaloare unor servicii cazare.

Situatia serviciilor facturate de aceasta societate este prezentata in anexa nr.38 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Contravaloarea acestor servicii(de cazare) facturate de S.C. X S.R.L.CIF..... a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, contribuabilul a declarat prin raspunsul formulat la intrebarea nr. 33 din nota explicativa prezentata in data de 29.07.2013 (anexa nr.21 la Raportul de inspectie fiscala), ca serviciile de cazare au fost decontate ca urmare a deplasarilor efectuate cu „ocazia inscrierii la atestare obtinerea informatiilor licitate in cadrul Ministerului Mediului”, prezentand in acest sens doua ordine de deplasare la M.A.P.M. pentru perioadele 03.12.2007-20.12.2007 si 19.11.2007-28.11.2007.

Din datele inscrise in facturile intocmite de catre S.C. X S.R.L..... organul de control constata ca serviciile de cazare au fost decontate pentru mai multe persoane si nu corespund cu ordinele de deplasare prezentate de contribuabil (ordinul cu durata deplasarii de la 19.11.2007 la 28.11.2007, fiind completat si vizat numai pentru data de sosire, respectiv 19.11.2007);

Din coroborarea constatarilor prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala constata ca nu exista elemente care sa ateste atat realitatea efectuării acestor deplasari, cat si realitatea efectuării acestora in scopul desfasurării activității economice a contribuabilului supus inspectiei fiscale, situatie in care acesta a dedus in mod eronat TVA in valoare de lei, nerespectand prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, urmare a efectuării inspectiei fiscale organul de control a stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de lei aferenta unei baze impozabile de lei, din care:

- lei TVA dedusa eronat de contribuabil, aferenta unei baze impozabile de lei;
- lei TVA colectata stornata eronat de contribuabil, aferenta unei baze impozabile de lei.

Situatia privind TVA dedusa eronat de contribuabil constituie anexa nr.39 la Raportul de inspectie fiscala.

Situatia TVA calculata suplimentar de organele de inspectie fiscala constituie anexa nr.40 la Raportul de inspectie fiscala.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, contribuabilul datorează obligatii accesorii in valoare totala de lei, din care:

A. majorări de întârziere in suma de lei, calculate pentru perioada 26.04.2007-30.06.2010 prin aplicarea cotei de 0,1 %, în conformitate cu prevederile art.119, alin. (1) si art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

B. dobanzi in suma de lei, din care:

- lei, calculate pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010, prin aplicarea cotei de 0.05 %;
- lei, calculate pentru perioada 01.10.2010-08.08.2013, prin aplicarea cotei de 0,04 %.

Dobanzile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, alin. (1) si art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile aduse de O.U.G. nr.39/2010 (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv O.U.G. nr.88/2010 (pentru perioada 01.10.2010-08.08.2013).

C. penalitati de intarziere in valoare de lei, calculate in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) coroborat cu prevederile art.120¹ alin.(1) si (2) lit.b) si c) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile prevazute de O.U.G. nr.39/2010.

„(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.”;

„(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5 % din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit.b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15 % din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.”

Majorarile de intarziere si dobanzile au fost calculate pana la data de 08.08.2013, iar penalitatile de intarziere au fost calculate pentru perioada 22.09.2010- 08.08.2013.

Situatia taxei pe valoarea adaugata si calculul obligatiilor accesorii constituie anexa nr.41 la Raportul de inspectie fiscala.

2. Constatari privind impozitul pe venit:

.Perioada verificată: 17.05.2006 (data inregistrarii fiscale) -31.12.2011.

Din verificarea realității declarațiilor fiscale, după caz, în corelație cu datele din evidența contabilă în partidă simplă, declarațiile speciale sau orice alte documente justificative existente în evidența contribuabilului sau obținute prin controale încrucișate, precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu prevederile legale în vigoare, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente predominante pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011 :

In ceea ce priveste venitul brut, s-a constatat faptul ca **X** Expert Auditor de Mediu nu a incasat toate facturile intocmite catre beneficiari- societati persoane afiliate, respectiv S.C. **X** S.R.L. si S.C. **X** S.R.L.

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, la calculul veniturii net, contribuabilul in mod eronat a considerat deductibile:

A. Contravaloarea unor servicii facturate de societati dupa data de la care acestea au fost declarate inactive, considerate de contribuabil in mod eronat deductibile la calculul veniturii net in conditiile in care « nu sunt luate in considerare de autoritatile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala », in conformitate cu prevederile art.11 « Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal », alin.(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

B. Contravaloarea unor servicii facturate de diverse societati, pentru care in timpul efectuării inspectiei fiscale, desi i-au fost solicitate prin intrebarile formulate in notele explicative, contribuabilul nu a prezentat contracte de executie (in cea mai mare parte), situatii de lucrari intocmite de executant si acceptate de beneficiar, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata, sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte ca lucrarile au fost executate, pentru care plata in numerar pe baza de chitante nu reprezinta cheltuiala deductibila fiscal.

Avand in vedere faptul ca prin neprezentarea documentelor solicitate, contribuabilul nu a justificat realitatea operatiunilor inregistrate in evidenta contabila, in baza dreptului conferit de prevederile art.6 din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte o soluție admisa de lege.

In consecinta, în baza dreptului conferit de prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca, serviciile achitate de contribuabil, pentru care nu a prezentat documente justificative relevante, nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea veniturilor.

Prin declararea acestor cheltuieli ca deductibile la calculul venitului net, organul de control constata ca contribuabilul nu a respectat conditia generala ca acestea sa fie efectuate in interesul direct al activitatii, in scopul realizarii venitului, prevazuta de art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 37 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

Totodata organul de control constata ca contribuabilul nu a respectat nici prevederile art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii coroborat cu O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din verificarea documentelor justificative (facturi intocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru incasarea serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce reprezinta achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, aferente anului **2006**, care au stat la baza intocmirii declaratiei speciale privind veniturile realizate, organele de inspectie fiscala au constatat ca deficienta faptul ca, contribuabilul a considerat eronat cheltuiala deductibila la calculul venitului net in valoare de lei, care reprezinta contravaloarea unui colier de aur-14K, achizitie efectuata in scop personal si nu in scopul obtinerii de venituri.

Avand in vedere natura achizitiei care a fost efectuata in interesul personal al contribuabilului, fapt pentru care contravaloarea acesteia reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul venitului net în conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Diferenta suplimentara de venit net stabilita de catre organul de inspectie fiscala pentru anul 2006 este de lei (..... lei venit net determinat de organul de inspectie fiscala – lei venit net declarat de contribuabil).

Din verificarea documentelor justificative (facturi intocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru incasarea serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce

reprezinta achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, aferente **anului 2007**, care au stat la baza intocmirii declaratiei speciale privind veniturile realizate, **organele de inspectie fiscala au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate, respectiv contribuabilul a considerat eronat cheltuieli deductibile in valoare de** lei (anexa nr.43 la Raportul de inspectie fiscala), din care :

A. Contravaloarea unor servicii facturate de furnizori dupa data de la care aceste societati au fost declarate inactive, respectiv:

a) lei, reprezinta contravaloarea serviciilor de „proiectare in constructii”, inscrise in 3 facturi (anexa nr.24) in perioada 22.08.2007-31.12.2007 de catre S.C. **X S.R.L.**CIF in conditiile in care aceasta societate a fost declarata inactiva incepand cu data de 22.08.2007, in baza O.P.A.N.A.F. nr.1039/24.07.2007 publicat in M.O. nr.576/22.08.2007.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. **X S.R.L.**CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitante.

b) lei, reprezinta atat contravaloarea unor reparatii capitale auto (inclusiv manopera) in suma de lei, cat si amortizarea in valoare de lei aferenta unor sisteme instalate pe autoturismele detinute de contribuabil in comodat (sistem de egalizare, audio, video, DVD).

Serviciile si bunurile achizitionate au fost facturate in perioada 29.08.2007-03.12.2007 (anexa nr.25) de S.C. **X S.R.L.** CIF in conditiile in care aceasta societate a fost declarata inactiva incepand cu data de 22.08.2007, in baza O.P.A.N.A.F. nr.1039/24.07.2007 publicat in M.O. nr.576/22.08.2007.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. **X S.R.L.** CIF..... a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitante.

Cheltuielile aferente serviciilor si bunurilor achizitionate de la contribuabili inactivi nu sunt deductibile fiscal, prevederile legale incalcate de contribuabil fiind amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit..

B. Contravaloarea unor servicii, pentru care contribuabilul nu a prezentat toate documentele justificative solicitate la inspectia fiscala:

X - Expert Auditor de Mediu a considerat in mod eronat cheltuiela deductibila suma de lei reprezentand contravaloarea unor servicii pentru care in timpul efectuarii inspectiei fiscale, desi i-au fost solicitate prin intrebarile formulate in notele explicative, contribuabilul nu a prezentat contracte de executie (in cea mai mare parte), situatii de lucrari intocmite de executant si acceptate de beneficiar, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata, sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte ca lucrarile au fost executate, precum si contravaloarea acestora.

Organele de inspectie fiscala au tratat relatiile economice ale contribuabilului cu acesti parteneri la capitolul III privind taxa pe valoare adaugata, mai precis lipsa de elemente care sa ateste realitatea efectuarii serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre urmasorii parteneri:

- S.C. **X S.R.L.** in suma de lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de audit si consultanta financiara, achitate in numerar pe baza de chitante ;

- S.C. **X S.R.L.** in suma de lei, reprezentand contravaloarea servicii conform contract, achitata in numerar pe baza de chitante;

- S.C. **X S.R.L.** in suma de lei, reprezentand contravaloare servicii amenajari puncte prelevare probe, achitata in numerar pe baza de chitante ;

- S.C. **X S.R.L.** in suma de lei, reprezentand contravaloare servicii de consultanta de specialitate, achitata in numerar pe baza de chitante;

- S.C. **X** S.R.L. in suma de lei, reprezentand contravaloare servicii de cazare, achitata in numerar pe baza de chitante;
- S.C. **X** SRL in suma de lei, reprezentand contravaloarea facturii nr...../18.09.2007 pentru servicii de consultanta de specialitate achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii.
- S.C. **X** S.R.L. in suma lei, reprezentand contravaloarea facturii nr...../09.05.2007 pentru servicii de consultanta de specialitate achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii.
- S.C. **X** S.R.L. in suma de lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de proiectare instalatii, achitata in numerar pe baza de chitante;
- SC **X** SRL in suma de lei, reprezentand contravaloarea serviciilor de proiectare in constructii, achitata in numerar pe baza de chitante - cu precizarea ca aceasta societate a fost ulterior declarata inactiva, sumele aferente perioadei de inactivitate fiind tratate la litera A.

Prevederile legale incalcate de contribuabil amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit, sunt dupa cum urmeaza:

- art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii,
 - art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.
- Situatia cheltuielilor nedeductibile la calculul venitului net constituie anexa nr.42 la Raportul de inspectie fiscala.

Diferenta suplimentara de venit net stabilita de catre organul de inspectie fiscala pentru anul 2007 este de lei (..... lei venit net determinat de organul de inspectie fiscala – lei venit net declarat de contribuabil).

Din verificarea documentelor justificative (facturi intocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru incasarea serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce reprezinta achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, aferente **anului 2008**, care au stat la baza intocmirii declaratiei speciale privind veniturile realizate, **organele de inspectie fiscala au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate, respectiv contribuabilul a considerat eronat cheltuieli deductibile in valoare de lei** (anexa nr.43), din care :

A. lei, reprezinta contravaloarea unor servicii facturate de S.C. **X** S.R.L.-CIF dupa data de la care aceasta a fost declarata inactiva (22.08.2007), in conditiile in care societatea nu a mai fost reactivata pana in prezent.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. **X** S.R.L. a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitante la data facturii.

B. lei, ce reprezinta amortizarea fiscala calculata de contribuabil pentru sistemele facturate de catre S.C. **X** S.R.L., dupa data inactivarii acesteia.

Cheltuielile aferente serviciilor si bunurilor achizitionate de la contribuabili inactivi nu sunt deductibile fiscal, prevederile legale incalcate de contribuabil fiind amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit..

C. lei reprezentand amortizare fiscala calculata pentru doua containere birouri si un container marfa achizitionate de la S.C. **X** S.R.L.CIF

Contravaloarea acestor bunuri, in suma totala de lei, facturate de S.C. **X** S.R.L.CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii contribuabilului, astfel ca la intrebarile nr.1 si nr.2 din nota explicativa data in

data de 24.11.2011 (anexa nr.35), d-nul **X** a declarat pe propria raspundere ca aceste containere:

- „asigura conditiile de lucru si a depozita materialele si aparatura utilizata pe perioada efectuarii lucrarilor”;
- „sunt inchiriate” catre S.C. **X** S.R.L., pentru care a prezentat contractul de comodat nr...../07.01.2008 si procesul verbal de predare primire „a marfurilor care fac obiectul contractului de comodat numarul din 07.01.2008”.

Din datele inscrise in cuprinsul contractului de comodat, organul de control retine in principal faptul ca aceste containere, au fost date spre folosinta catre S.C. **X** S.R.L. “in scopul desfasurarii activitatii sale din tara si din strainatate, fara acordul prealabil al comodantului”, inca de la data de 07.01.2008, pentru o perioada de 10 ani, fara a percepe o contraprestatie.

Avand in vedere justificarea contribuabilului, organul de inspectie fiscala constata ca aceste containere nu au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, in conditiile in care:

- Pentru desfasurarea activitatii de expert auditor de mediu, contribuabilul nu a avut personal angajat care sa efectueze lucrari in domeniu si nu a detinut, respectiv detine, materiale si aparatura specifica, conform registrului de inventar si registrului numerelor mijloacelor fixe;
- Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila servicii de proiectare, consultanta, intermediere, evaluare, transport, audit, amenajare teren, prelevare probe,etc, facturate de diverse societati, pentru care nu a prezentat situatii de lucrari intocmite de executant, acceptate de beneficiar, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte efectuarea lucrarilor, iar in cele mai multe cazuri nu au fost prezentate nici contracte de executie;

Din contractele de executie prezentate nu rezulta obligatia contribuabilului de a pune la dispozitie prestatorilor de servicii aceste containere.

Desi, incepand cu luna februarie 2008, au fost inregistrate cheltuieli cu amortizarea acestor containere (cu o durata normala de utilizare de 8 ani), contribuabilul nu a inregistrat nici un venit din punerea acestora la dispozitia S.C. **X** S.R.L., de la data de 07.01.2008.

Avand in vedere faptul ca aceste bunuri au fost date in folosinta gratuita societatii **X** SRL, rezulta ca pe parcursul anului 2008 nu au generat venituri - iar cheltuiala aferenta acestor achizitii nu a fost efectuata in interesul direct al activitatii, incalcand astfel prevederile art.48, alin.(4), lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct 37 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

D. Suma de lei, reprezinta insumarea unor plati efectuate de contribuabil, inregistrate in cursul anului 2008 in registrul jurnal de incasari si plati pe baza de dispozitii de plata, catre persoana fizica **X**.

Pentru justificarea acestor cheltuieli contribuabilul a prezentat contractul nr./2007 si procesul verbal de predare primire a mai multor bunuri (containere, copiator, generator, mobilier birou, masina de gaurit, etc), cu precizarea ca aceste bunuri nu sunt inregistrate in registrul-inventar, respectiv nu sunt inscrise pe listele inventar intocmite cu ocazia inventarierii anuale.

Mai mult organele de inspectiei fiscala au dispus inregistrarea in registrul inventar a tuturor obiectelor de inventar si mijloacelor fixe achizitionate de la inceperea activitatii pana la zi, precum si efectuarea inventarierii tuturor elementelor patrimoniale in conformitate cu prevederile OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, prin dispozitia de masuri inregistrata la Activitatea de Inspectie fiscala

sub nr./29.11.2011. Cu toate acestea contribuabilul in continuare nu a inregistrat aceste bunuri, detaliate in anexa la contractul nr...../2007, in registrul inventar, respectiv nu le-a in scris in listele de inventar intocmite cu ocazia inventarierii patrimoniuului la sfarsitul anului 2012.

Pentru determinarea realitatii si legalitatii relatiilor economice derulate intre parti, organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa nr./29.11.2011 efectuarea unui control incrucisat la persoana fizica **X** iar urmare a controlului incrucisat efectuat de organe de inspectie fiscala din cadrul Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Fizice au rezultat urmatoarele :

- persoana fizica a declarat prin nota explicativa ca a achizitionat bunurile care fac obiectul contractului de la diverse persoane fizice in perioada 2006-2007 ;
- **X** nu detine documente de provenienta pentru aceste bunuri ;
- nu detine autorizatie de comercializare a bunurilor vandute in baza acestui contract ;
- pretul unitar al bunurilor este foarte ridicat, in conditiile in care domnul **X** declara ca erau vechi ;
- persoana fizica era in perioada 2006-2007 angajat la societatile **X** SRL si **X** SRL unde domnul **X** avea calitatea de administrator.

Organele de inspectie fiscala care au efectuat controlul incrucisat au concluzionat ca persoana fizica **X** nu poate justifica cu documente achizitia efectiva a bunurilor care fac obiectul contractului, prin urmare nu este reala livrarea lor catre **X** – expert auditor de mediu.

Pentru a demonstra realitatea achizitiei efectuate de la persoana fizica **X** contribuabilul a prezentat in anexa la punctul de vedere factura nr., cu data ilizibila in baza careia **X** a achizitionat « echipamente santier conform anexa » (fara a prezenta si anexa) in valoare totala de lei. Aceasta suma nu se regaseste ca pret unitar al niciunui produs detaliat in anexa la contractul/2007 (anexa nr.42), respectiv este in contradictoriu cu afirmatia persoanei fizice care a declarat la controlul incrucisat ca a cumparat bunurile de « pe piata libera, de la diverse persoane fizice ».

In consecinta, în baza dreptului conferit de prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca, bunurile achitate de contribuabil, pentru care furnizorul acestora nu a putut prezenta documente de provenienta, respectiv pe care contribuabilul nu le-a evidentiat ca fiind in patrimoniul sau, nu au avut un scop economic, nefiind achizitionate efectiv si, implicit nu au contribuit la realizarea veniturilor. In consecinta cheltuiala in suma de..... lei nu este cheltuiala deductibila in conformitate cu prevederile art. 48, alin.(4), lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct.37, alin.(6) din Normele metodologice.

E. Suma de lei, reprezentand contravaloarea unor servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat toate documentele justificative solicitate la inspectia fiscala. Organele de inspectie fiscala au tratat relatiile economice ale contribuabilului cu acesti parteneri la capitolul III privind taxa pe valoare adaugata, mai precis lipsa de elemente care sa ateste realitatea efectuării serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre urmatorii parteneri:

- S.C. **X** SRL, in suma de lei in scrisa in 7 facturi si achitata in numerar pe baza de chitante la data fiecărei facturi;
- S.C. **X** SRL in suma de lei in scrisa in factura nr...../19.03.2008 si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii, reprezentand "materiale amenajare perimetru".
- S.C. **X** S.R.L., in suma de lei in scrisa in doua facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii;

- S.C. **X** S.R.L. in suma de lei inscrisa in sase facturi achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii.

Prevederile legale incalcate de contribuabil amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit, sunt dupa cum urmeaza:

-art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii,

-art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

F. Suma de lei, reprezentand cheltuiala efectuata cu achizitia unei masini de spalat in baza facturii nr./13.08.2008 emisa de si achitata pe baza de bon fiscal, organul de inspectie fiscala, avand in vedere utilitatea casnica a masinii de spalat si faptul ca obiectul de activitate generator de venituri al contribuabilului este servicii de consultanta, rezulta ca bunurile sunt folosite de titularul autorizatiei in interesul sau personal si al familiei acestuia, iar cheltuiala nu este deductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.48, alin.(7), lit.a) din Codul Fiscal.

Diferenta suplimentara de venit net stabilita de catre organul de inspectie fiscala pentru anul 2008 este de lei (..... lei venit net determinat de organul de inspectie fiscala – lei venit net declarat de contribuabil).

Din verificarea documentelor justificative (facturi intocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru incasarea serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce reprezinta achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, aferente **anului 2009**, care au stat la baza intocmirii declaratiei speciale privind veniturile realizate, **organele de inspectie fiscala au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate, respectiv contribuabilul a considerat eronat cheltuieli deductibile in valoare de lei** (anexa nr.43 la Raportul de inspectie fiscala), din care :

A. -Suma de lei, reprezentand contravaloarea unor servicii facturate de S.C. **X** S.R.L.CIF dupa data de la care aceasta a fost declarata inactiva (22.08.2007), in conditiile in care societatea nu a mai fost reactivata pana in prezent.

Contravaloarea serviciilor facturate de S.C. **X** S.R.L. a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitante la data facturii.

-Suma de lei reprezentand amortizare fiscala calculata pentru sistemele achizitionate de la S.C. **X** S.R.L., dupa data inactivarii acesteia.

Cheltuielile aferente serviciilor si bunurilor achizitionate de la contribuabili inactivi nu sunt deductibile fiscal, prevederile legale incalcate de contribuabil fiind amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit..

B. Suma de..... lei reprezentand amortizarea fiscala aferenta anului 2009 bunurile achizitionate de la S.C. **X** S.R.L.CIF si puse in functiune si amortizate incepand cu anul 2008. Motivul de fapt pentru nedeductibilitate a fost tratat mai pe larg la anul punerii in functiune.

Aceste containere au fost date in folosinta gratuita catre SC **X** SRL incepand cu 07.01.2008 si pana la data controlului, prin urmare nu au generat venituri - iar cheltuiala aferenta acestor achizitii nu a fost efectuata in interesul direct al activitatii, incalcanad astfel prevederile art.48, alin.(4), lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct 37 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

C. Suma de lei, reprezentand contravaloarea unor servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat toate documentele justificative solicitate la inspectia fiscala. Organele de inspectie fiscala au tratat relatiile economice ale contribuabilului cu acesti parteneri la capitolul III privind taxa pe valoare adaugata, mai precis lipsa de elemente

care sa ateste realitatea efectuării serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre urmatoorii parteneri:

- **X** SRL, in suma de lei inscrisa in 12 facturi si achitata in numerar pe baza de chitante la data fiecărei facturi;

- **X** SRL, in suma de lei inscrisa in opt facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii;

-SC **X** SRL in suma de lei inscrisa in sase facturi achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii.

-SC **X** SRL in suma de lei inscrisa in sase facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii;

- SC **X** SRL in suma de lei inscrisa in doua facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii, reprezentand consultanta de specialitate;

- SC **X** SRL in suma de lei inscrisa in doua facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii, reprezentand consultanta de specialitate;

Prevederile legale incalcate de contribuabil amintite in preambulul de la constatările privind baza de impunere a impozitului pe venit, sunt dupa cum urmeaza:

-art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii,

-art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

D. - suma de lei, reprezentand cheltuiala efectuata cu achizitia unei masini de spalat vase in baza facturii nr./07.11.2009 emisa de si achitata pe baza de bon fiscal.

E.- suma de lei reprezentand amortizarea aferenta anului 2009, pentru un frigider in valoare totala delei achizitionat in baza facturii nr./07.11.2009.

Avand in vedere utilitatea casnica a masinii de spalat vase si a frigiderului, precum si faptul ca obiectul de activitate si generator de venituri al contribuabilului este consultanta, rezulta ca bunurile sunt folosite de titularul autorizatiei in interesul sau personal si al familiei acestuia, iar cheltuiala nu este deductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.48, alin.(7), lit.a) din Codul Fiscal.

Diferenta suplimentara de venit net stabilita de catre organul de inspectie fiscala in anul 2009 este de lei (..... lei pierdere fiscala determinat de organul de inspectie fiscala + lei pierdere fiscala declarata de contribuabil).

Din verificarea documentelor justificative (facturi intocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru incasarea serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce reprezinta achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, aferente **anului 2010**, care au stat la baza intocmirii declaratiei speciale privind veniturile realizate, **organele de inspectie fiscala au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate, respectiv contribuabilul a considerat eronat cheltuieli deductibile in valoare de lei** (anexa nr.43), din care :

A. Suma de lei reprezentand amortizare fiscala la sistemele achizitionate de la SC **X** SRL, dupa data inactivarii acesteia.

Cheltuielile aferente serviciilor si bunurilor achizitionate de la contribuabili inactivi nu sunt deductibile fiscal, prevederile legale incalcate de contribuabil fiind amintite in preambulul de la constatările privind baza de impunere a impozitului pe venit.

B. Suma de lei reprezentand amortizarea fiscala aferenta anului 2009 bunurile achizitionate de la S.C. **X** S.R.L.....CIF si puse in functiune si amortizate incepand cu anul 2008. Motivul de fapt pentru nedeductibilitate a fost tratat mai pe larg la anul punerii in functiune.

Aceste containere au fost date in folosinta gratuita catre SC X SRL incepand cu 07.01.2008 si pana in prezent, prin urmare nu au generat venituri - iar cheltuiala aferenta acestor achizitii nu a fost efectuata in interesul direct al activitatii, incalcand astfel prevederile art.48, alin.(4), lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct 37 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

C. Suma de lei, reprezentand contravaloarea unor servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat toate documentele justificative solicitate la inspectia fiscala.

Organele de inspectie fiscala au tratat relatiile economice ale contribuabilului cu acesti parteneri la capitolul III privind taxa pe valoare adaugata, mai precis lipsa de elemente care sa ateste realitatea efectuarii serviciilor inregistrate in contabilitate ca fiind facturate de catre urmasorii parteneri:

- X SRL, in suma de lei inscrisa in cinci facturi si achitata in numerar pe baza de chitante la data fiecarei facturi;

-SC X SRL in suma de lei inscrisa in noua facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii;

- SC X SRL in suma de lei inscrisa in opt facturi si achitata in numerar pe baza de chitanta la data facturii, reprezentand consultanta de specialitate;

Prevederile legale incalcate de contribuabil amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit, sunt dupa cum urmeaza:

-art.6, alin.(1) si (2) din Legea nr.82/1991, republicata, a contabilitatii,

-art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal coroborat cu pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

D. Suma de lei reprezinta amortizarea aferenta anului 2010, calculata de contribuabil pentru mijlocul fix „frigider.....” pus in functiune incepand cu data de 01.12.2009.

Cheltuiala cu amortizarea acestui bun electrocasnic nu este deductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.48, alin.(7), lit.a) din Codul Fiscal.

Situatia cheltuielilor nedeductibile la calculul venitului net constituie anexa nr.42 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Diferenta suplimentara de venit net stabilita de catre organele de inspectie fiscala pentru anul 2010 este de..... lei (..... lei venit net determinat de organul de inspectie fiscala +..... lei pierdere declarata de contribuabil).

Din verificarea documentelor justificative (facturi intocmite pentru serviciile prestate, chitante pentru incasarea serviciilor prestate de contribuabil, facturi ce reprezinta achizitii, bonuri fiscale, documente de plata, extrase de cont), inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati, aferente anului **2011**, care au stat la baza intocmirii declaratiei speciale privind veniturile realizate, **organele de inspectie fiscala au constatat deficiente in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor declarate, respectiv contribuabilul a considerat eronat cheltuieli deductibile in valoare de lei** (anexa nr.43), din care :

A. Suma de lei reprezentand amortizare fiscala la sistemele achizitionate de la SC X SRL, dupa data inactivarii acestora.

Cheltuielile aferente serviciilor si bunurilor achizitionate de la contribuabili inactivi nu sunt deductibile fiscal, prevederile legale incalcate de contribuabil fiind amintite in preambulul de la constatarile privind baza de impunere a impozitului pe venit.

B. Suma de..... lei reprezentand amortizare fiscala la doua containere birouri si un container marfa achizitionate de la S.C. X S.R.L.CIF (anexa nr...).

Contravaloarea acestor bunuri, in suma totala de lei, facturate de S.C. X S.R.L.CIF a fost achitata integral de contribuabilul supus inspectiei fiscale la data emiterii facturilor, in numerar pe baza de chitanta.

Cheltuiala aferenta acestor achizitii nu a fost efectuata in interesul direct al activitatii, incalcanad astfel prevederile art.48, alin.(4), lit.a) din Codul Fiscal coroborat cu pct 37 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

C. Suma de lei reprezentand cheltuiala efectuata cu achizitia unui televizor in baza facturii nr...../12.11.2011 emisa de S.C X S.R.L. si achitata pe baza de bon fiscal. Aceasta achizitie nu a fost efectuata in interesul direct al activitatii, iar pe parcursul efectuarii inspectiei fiscale acest nu era utilizat la sediul contribuabilului, astfel televizorul este folosit de titularul autorizatiei in interesul sau personal si al familiei acestuia, iar cheltuiala nu este deductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.48, alin.(7), lit.a) din Codul Fiscal.

Situatia cheltuielilor nedeductibile la calculul venitului net constituie anexa nr.42 la prezentul raport de inspectie fiscala.

Diferenta suplimentara de venit net stabilita de catre organul de inspectie fiscala pentru anul 2011 este de lei (..... lei venit net determinat de organul de inspectie fiscala – lei venit net declarat de contribuabil).

Pentru diferentele de venit net determinate suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru anii 2006,2007,2008,2009, 2010 si 2011 in valoare totala de lei, **contribuabilul datorează impozit pe venit suplimentar de plata in valoare de lei**, calculat prin aplicarea cotei de 16 %, in conformitate cu prevederilor art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, care precizeaza: "Cota de impozit este de 16 % și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din : a) activități independente...".

Mentionam ca organele de inspectie fiscala au stabilit diminuarea pierderii fiscale (anii fiscali 2009 si 2010) in suma totala de lei.

Situatia privind diferentele de venit si impozitul pe venit determinate suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, pentru fiecare an fiscal, este prezentata in anexa nr.44 la Raportul de inspectie fiscala.

Pentru nevirarea impozitului pe venit stabilit suplimentar, contribuabilul datoreaza majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei, al caror mod de calcul este prezentat in anexa nr.45 la Raportul de inspectie fiscala.

Data scadentei impozitului pe venit stabilit suplimentar de plata, a fost determinata de organul de inspectie fiscala în conformitate cu prevederile art.84, alin. (6) din Legea nr.571/2003.

Dobanzile/majorarile de intarziere, au fost calculate pana la data de 08.08..2013, iar penalitatile de intarziere au fost calculate pentru perioada 29.09.2010-08.08.2013.

3. In ceea ce priveste Dispozitia de masuri nr...../05.09.2013

Organul de inspectie fiscala a constatat deficiente referitoare la deductibilitatea TVA si pe parcursul anului 2012, detaliate in cuprinsul Raportul de inspectie fiscala, deficiente care au condus la stabilirea de obligatii fiscale (in speta TVA) in sarcina contribuabilului. Aceste deficiente au influenta si asupra determinarii impozitului pe venit de catre contribuabil, in sensul ca suma de lei aferenta achizitiei de servicii fara a detine toate documentele justificative, respectiv suma de lei reprezentand amortizarea aferenta unor bunuri achizitionate de la un contribuabil inactiv,

constituie cheltuiala nedeductibila, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(12) si alin.(14) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.48, alin.(4), lit.a) din acelasi act normativ, coroborat cu punctul 14 si 43 din OMFP nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In acest sens organele de inspectie fiscala emite o dispozitie de masuri, pentru rectificarea de catre contribuabil a declaratiei privind venitul realizat pentru anul 2012 (cod), in sensul ca platile efectuate in suma de lei sa fie considerate cheltuieli nedeductibile .

III. Luand in considerare constatările organului fiscal emitent al actului administrativ-fiscal contestat, sustinerile contestatorului, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale:

01.01.2006 – 31.01.2013 pentru taxa pe valoarea adaugata;

01.01.2006 – 31.12.2011 pentru impozit pe venit;

A. Referitor la argumentele contestatarei privind aspectele de ordin procedural:

a). Referitor la exceptia ridicata de **X** Expert auditor de mediu, cu privire la faptul ca prin Nota explicativa luata de organul de inspectie fiscala la finalizarea controlului, i-au fost solicitate informatii nesemnificative legate de raporturile juridice contractuale avute in perioada supusa inspectiei fiscale (numele si prenumele persoanelor fizice reprezentante ale prestatorilor de servicii, dar si numarul de telefon al acestora), se retin urmatoarele:

In drept:

„-Art. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

- Art. 7 *Rolul activ*

...

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

-Art. 49 *Mijloace de probă*

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

-Art. 56 *Prezentarea de înscrisuri*

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.

-Art. 65 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Art. 94 *Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

...

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

...

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală, referitor la art.94 prevad urmatoarele:

„Pct. 91.1. *Solicitarea de explicații scrise se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului.*”

...

„Pct. 91.3. *În toate cazurile, explicațiile la întrebările puse de organele de inspecție fiscală se vor da în scris prin "nota explicativă".*

Prin urmare, se retine ca textele de lege invocate mai sus prevad faptul ca organul de inspectie fiscala, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a contribuabilului, este indreptatit la solicitarea informatiilor, de orice fel, din partea contribuabililor si sa decida asupra felului și volumului examinărilor. In acest sens, normele legale prevad ca organul de inspectie fiscala va proceda in timpul inspectiei fiscale, ori de cate ori considera ca este necesar, la solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor in vederea clarificarii si definitivarii constatarilor privind situatia fiscala a acestuia, si ca explicatiile la intrebarile puse de organele de inspectie fiscala se vor da in scris printr-o nota explicativa.

Deasemenea, din Raportul de inspectie fiscala si din „Notele explicative” anexate la Raportul de inspectie fiscala se retine faptul ca organul de control a solicitat prezentarea tuturor informatiilor din care sa rezulte realitatea tranzactiilor efectuate de contribuabil, si prin urmare si date ale reprezentantilor partenerilor economici, datorita faptului ca exista suspiciunea unor relatii fictive, respectiv ca documentele prezentate de contribuabil sa nu fie reale.

Totodata se retine faptul ca urmare a constatarilor referitoare la tranzactiile efectuate de X -Expert auditor de mediu, mentionate in Procesul verbal nr...../05.09.2013 si in Raportul de inspectie fiscala nr...../05.09.2013, organul de inspectie fiscala, prin adresa nr...../25.10.2013 a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul cu privire la evidentierea in actele contabile sau in alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operatiuni reale ori evidentierea altor operatiuni fictive.

Prin urmare, sustinerea contestatarei ca prin nota explicativa luata la finalizarea controlului i-au fost solicitate informatii nesemnificative legate de raporturile juridice contractuale avute in perioada supusa inspectiei fiscale, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

b). Referitor la exceptia ridicata de X Expert auditor de mediu, cu privire la faptul ca raportul de inspectie fiscala a fost semnat numai de catre inspectorul X, desi inspectia fiscala a fost efectuata de catre inspectorii fiscali X (ordin de serviciu nr...../29.05.2013) si X (ordin de serviciu nr...../21.11.2011), fapt pentru care

invoca nulitatea absoluta a raportului precum si a actelor administrative invocand prevederile punctului din Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala;

In speta sunt aplicabile prevederile art.109 din Codul de procedura fiscala , unde se prevede:

“Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

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

Norme metodologice:

“Art. 109

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

“Art. 45 Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce nici un efect juridic.”

“Art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Din prevederile legale mentionate mai sus se retine faptul ca nesemnarea de catre ambii inspectori care au participat la efectuarea inspecției fiscale nu este un motiv de

nulitate absoluta a raportului de inspectie fiscala si a actelor subsecvente – deciziile de impunere. In conformitate cu prevederile art.46 din OG. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala motivele de nulitate sunt: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal”.

Actele administrative fiscale au fost semnate de catre organul de inspectie fiscala care a finalizat actiunea de inspectie fiscala a fost avizat de Seful serviciului si a fost aprobat de Sef Administratie Adj., in conformitate cu procedurile interne cuprinse in Ordinul nr...../2009, iar organul de inspectie fiscala care a participat la verificari, dar nu a participat la finalizarea actiunii de control, a fost nominalizat in raportul de inspectie fiscala cu precizarea perioadei efective de control.

Prin urmare, se retin ca fara fundament sustinerile petentei, acestea nemodificand starea de fapt retinuta, respectiv ca operatiunile economice mentionate in Deciziile de impunere contestate si in Raportul de inspectie fiscala nu sunt reale.

c). Referitor la exceptia ridicata de X Expert auditor de mediu, cu privire la faptul ca nu au fost respectate dispozitiile (elementele) inscrise in Avizul de inspectie fiscala in sensul ca in avizul comunicat la data inceperii controlului a fost stabilita ca perioada de inspectie 01.06.2006- la zi, iar inspectorii, fara nicio aprobare ulterioara datei de emitere a avizului, au supus verificarii perioada 01.06.2006-31.03.2013 pentru TVA si 01.01.2006-31.01.2011 pentru impozitul pe venit, se retin urmatoarele:

In speta sunt aplicabile prevederile art.101 alin.(1) si art.102 alin.(2) din Codul de procedura fiscala , unde se prevede:

Art. 101 Avizul de inspectie fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia să înștiințeze contribuabilul în legătură cu actiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.

(3) Avizul de inspectie fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;

b) data de începere a inspectiei fiscale;

c) obligatiile fiscale si perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.

Art. 102 Comunicarea avizului de inspectie fiscală

(3) Avizul de inspectie fiscală se comunică la începerea inspectiei fiscale în următoarele situatii:

....

c) pentru extinderea inspectiei fiscale la perioade, impozite, taxe si contributii, altele decât cele cuprinse în avizul de inspectie fiscală.

Din Raportul de inspectie fiscala coroborat cu documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Perioada supusa controlului si inscrise in avizul de inspectie fiscala nr...../14.07.2010 comunicat contribuabilului in data de 02.11.2011 este dupa cum urmeaza:

01.01.2006 – pana la zi pentru taxa pe valoarea adaugata;

01.01.2006 – 31.12.2010 pentru impozit pe venit,

Deasemenea se retine faptul ca pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au comunicat contribuabilului (in data de 28.05.2013) un nou aviz de

inspectie fiscala nr./23.05.2013 pentru extinderea inspectiei fiscale privind impozitul pe venit la o perioada necuprinsa in avizul precedent, respectiv 01.01.2011-31.12.2011.

Avand in vedere faptul ca inspectia fiscala s-a incheiat in data de 08.08.2013 (data discutiei finale – in conformitate cu prevederile art.107, alin.(5) din OG nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala), coroborat cu faptul ca avizul de inspectie fiscala precizeaza ca perioada supusa verificarii TVA: 01.01.2006 pana la zi, organele de inspectie fiscala au verificat TVA pana la data radierii din evidenta platitorilor de TVA, respectiv 31.01.2013.

Prin urmare, apreciem ca fara fundament sustinerea petentei conform careia nu au fost respectate elementele inscrise in Avizul de inspectie fiscala.

d). Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia „inspectia fiscala a fost finalizata la data de 05.09.2013, dupa aproape doi ani de la data inceperii acesteia, respectiv 28.11.2011”, precizam:

In speta sunt incidente prevederile art.104 alin.(1) si (3), din Codul de procedura fiscala , unde se prevede:

“Art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).”

Din Raportul de inspectie fiscala coroborat cu documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca inspectia fiscala a inceput la data de 21.11.2011(data inscrierii in registrul unic de control al contribuabilului), si a fost suspendata in perioadele 28.11.2011-20.03.2012, 30.04.2012-27.05.2013 si 21.06.2013-22.07.2013, fiind finalizata la data de 08.08.2013 (data discutiei finale – in conformitate cu prevederile art.107, alin.(5) din OG nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala) se retine ca **durata efectiva a inspectiei fiscale este de zile**, rezultand astfel ca durata efectuarii inspectiei fiscale nu a depasit perioada de trei luni, prevazuta de normele legale mentionate mai sus.

e). Referitor la exceptia ridicata de X Expert auditor de mediu, cu privire la faptul ca au fost incalcate prevederile art.91 alin.(1) si (2) din Codul de procedura fiscala referitor la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale constand in TVA si impozit pe venit pentru perioada 01.01.2006-31.12.2007.

In speta sunt sunt incidente prevederile art.91 alin.(1) si (2), art.92 alin.(2) lit.b). din Codul de procedura fiscala , unde se prevede:

“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

...

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

...

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

La art. 98 „Perioada supusă inspecției fiscale” se precizează:

„(1) *Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

(2) *La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

(3) *La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Conform prevederilor legale enunțate , termenele de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală se reține că inspecția fiscală parțială a început în data de 21.11.2011, și a fost consemnată în registrul unic de control la poziția nr.

.....

Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani , iar momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale este data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Astfel pentru obligațiile fiscale reprezentând TVA cu termen de raportare în anul 2006 termenul de prescripție începe să curgă din 01.01.2007 și se sfârșește la 31.12.2011.

Pentru obligațiile fiscale reprezentând TVA cu termen de raportare în anul 2007 termenul de prescripție începe să curgă din 01.01.2008 și se sfârșește la 31.12.2012.

Pentru calculul impozitului pe venit realizat în anul 2006 contribuabilul avea obligația să depună declarația anuală privind veniturile realizate în anul fiscal până în 15 mai 2007 , astfel termenul de prescripție începe să curgă din 01.01.2008 și se sfârșește la 31.12.2012.

Fata de cele prezentate , întrucât de la data începerii inspecției fiscale până la data emiterii deciziei de impunere termenele de prescripție se suspendă se reține că perioada 01.01.2006-31.12.2007, înscrisă în avizul de inspecție fiscală nr...../14.07.2010 a fost stabilită cu respectarea prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, iar inspecția fiscală a fost desfășurată în cadrul termenului legal de prescripție, afirmațiile petentei cu privire la desfășurarea controlului cu încălcarea prevederilor art.91 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, fiind neîntemeiate.

B. 1. Referitor la impozitul pe venit in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei precum si in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei , in conditiile in care constatarile din raportul de inspectie fiscala nr./05.09.2013 si care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr......./05.09.2013 si nr......./05.09.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, fac obiectul Sesizării penale nr......./06.09.2013 înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul cu adresa nr......./25.10.2013, iar in cauza a fost inceputa urmarirea penala fata de X in dosar/...../2013 .

In fapt, organele de inspectie fiscala au intocmit Procesul verbal nr..... din 05.09.2013 in care au fost consemnate fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, fapte prevazute si pedepsite de art. 8 si art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

In Procesul verbal nr...../05.09.2013 s-a stabilit un prejudiciu adus bugetului general consolidat in suma totala de lei urmare a faptelor care pot intrunii elementele constitutive ale unor infractiuni, suma cu care D.G.R.F.P.- A.J.F.P..... s-a constituit parte civila in procesul penal, avand urmatoarea componenta :

- Impozit pe venit..... lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei,

Prin adresa nr...../25.10.2013, Administratia Judeteana a Finantelor Publice a inaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Procesul verbal nr./05.09.2013 impreuna cu Sesizarea penala nr......./06.09.2013 inpotriva numitului X CNP in calitate de titular al X Expert auditor de mediu.

In scopul solutionarii contestatiei ce face obiectul prezentei decizii, prin adresa nr...../01.09.2014, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P..... a solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul sa informeze despre stadiul in care se afla cercetarea penala urmare a Sesizarii penale nr......./06.09.2013 transmisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P.Serviciul Solutionare Contestatii sub nr...../10.09.2014, Parchetul de pe langa Tribunalul ne informeaza ca **a fost inceputa urmarirea penala fata de numitul X sub aspectul infractiunii de evaziune fiscala** si ca faptele sesizate fac obiectul dosarului penal nr./...../2013 aflat in lucru la Inspectoratul de Politie al Judetului Serviciul de Investigare a fraudelor.

Din Raportul de inspectie fiscala nr......./05.09.2013 care a stat la baza deciziilor de impunere contestate nr./05.09.2013 si nr......./05.09.2013 , cu privire la sumele de mai sus se retin urmatoarele:

Faptele constatate sunt :

In timpul efectuării inspectiei fiscale generale la X Expert Auditor de Mediu, CIF cu obiectul de activitate Expert Evaluator de Mediu-cod, pentru elaborarea studiilor de evaluare a impactului asupra mediului si efectuarea bilanturilor de mediu, in baza Certificatelor de atestare nr......./01.07.2005

si...../01.07.2005 eliberate de Ministerul Mediului si Gospodarii Apelor, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca persoana impozabila a inregistrat in evidenta contabila mai multe facturi pentru achizitia de servicii si bunuri mobile care nu au fost efectiv prestate, respectiv achizitionate. Pentru aceste operatiuni contribuabilul nu a prezentat documente relevante din punct de vedere fiscal.

Valoarea totala a prejudiciului pe care contribuabilul l-a adus bugetului general consolidat al statului, calculat de catre organele de inspectie fiscala este in suma de lei (taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, accesorii tva in suma de lei, impozit pe venit in suma de lei, accesorii impozit pe venit in suma de lei).

In timpul inspectiei fiscale au fost constatate tranzactii care sunt susceptibile a fi nereale, dupa cum urmeaza:

A. Contribuabilul a dedus TVA in valoare totala de lei, respectiv a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de lei, care reprezinta contravaloarea unor servicii facturate de societati declarate inactivate, respectiv de catre S.C. **X** S.R.L. - si S.C. **X** S.R.L.....-CIF..... si pentru care contestatara nu a probat prestarea efectiva a acestora.

B, Contribuabilul a dedus TVA in valoare totala de lei, respectiv a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de lei, care reprezinta contravaloarea unor servicii de Audit si Consultanta Financiara", facturate in perioada 02.04.2007-28.06.2007 de catre o societate neplatitoare de TVA- S.C. **X** S.R.L. si care urmare controlului incrucisat efectuat a precizat ca nu a avut niciodata relatii comerciale cu **X**.

C. Contribuabilul a dedus TVA in valoare totala de..... lei, respectiv a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de lei, care reprezinta contravaloarea unor servicii de proiectare, consultanta, intermediere, amenajare, etc., facturate de:

- S.C. **X** S.R.L.....CIF
- S.C. **X** S.R.L....., jud.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.....-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** SRL-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF
- S.C. **X** S.R.L.-CIF

societati care nu au declarat livrarile/prestarile in Declaratia informativa —(.....), societati care nu au desfasurat activitate in perioada in care au fost emise facturile prezentate de contestatoare , societati declarate inactivate ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative , sau societati care declara ca nu au avut relatii comerciale cu contestatorul , facturile verificate la controlul incrucisat nu se regasesc in plaja de numere a societatii furnizoare si din xerocopiile anexate ca model pentru factura, chitanta si specimen stampila ce apartin societatii ce apare ca furnizor s-a constatat ca acestea, inclusiv elementele din interiorul stampilei, au un format diferit fata de cele ale documentelor inregistrate in evidenta contabila a contribuabilului **X** - Expert Auditor de Mediu si prezentate organului de inspectie fiscala.

Pentru serviciile in cauza contestatarul nu a prezentat contracte incheiate intre parti , situatii de lucrari intocmite de executanti, acceptate de beneficiar, procese-verbale de receptie a lucrarilor, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata, sau orice alte

materiale corespunzatoare din care sa rezulte ca serviciile evidentiata in facturile inregistrate in contabilitate in care figureaza ca furnizori acesti parteneri, au fost efectiv prestate.

Pentru motivele enuntate organele de inspectie fiscala au stabilit ca serviciile in cauza nu au fost prestate , implicit nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile , TVA si cheltuielile inregistrate fiind considerate nedeductibile fiscal.

D. Contribuabilul a dedus in mod eronat TVA in suma de lei, aferenta avansului in valoare de lei, achitat in scopul achizitionarii de mobilier in baza contractului nr...../...../24.06.2008 si a facturii nr...../...../24.06.2008, intocmita de furnizorul S.C. X SRLCIF pentru beneficiarul „PFA Expert Auditor .X -.....”, tranzactie susceptibila a fi nereala.

E. Contribuabilul a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de..... lei reprezentand contravaloarea unor plati efectuate pe parcursul anului 2008 si inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati pe baza unor dispozitii de plata, catre persoana fizica pentru achizitia unor bunuri (containere, etc) care nu sunt inregistrate in registrul-inventar, respectiv nu sunt inscrise pe listele inventar intocmite cu ocazia inventarierilor anuale efectuate.

Urmare a controlului incrucisat efectuat de organele de inspectie fiscala din cadrul Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Fizice a rezultat faptul ca persoana fizica nu poate justifica cu documente achizitia efectiva a bunurilor care fac obiectul contractului de achizitie nr...../2007, existand suspiciunea ca presupusa achizitie nu este reala.

Organele de inspectie fiscala considera ca faptele descrise in procesul verbal constatator, inregistrat la Inspectia Fiscala sub nr...../13.08.2013, raportate la prevederile legale care le reglementeaza, demonstreaza vinovatia persoanei implicate care trebuia sa cunoasca si sa respecte reglementarile instituite.

Astfel. forma de vinovatie este intentia directa intrucat persoana fizica avea cunostinta de faptul ca prin inregistrarea fictiva a unor achizitii de servicii si bunuri contribuabilul a diminuat in mod eronat baza de calcul a impozitului pe venit si deasemeni a diminuat TVA de plata pentru perioada verificata.

Apreciind ca sunt intrunite elementele infractiunilor prevazute si pedepsite conform art. 9, alin. (1) lit (c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala prin Sesizarea penala nr...../06.09.2013 adresata organelor de urmarire penala solicitand luarea masurilor care se impun fata de domnul X.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza :

„Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

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

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 03.09.2013 de organele de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr./05.09.2013 si nr./05.09.2013 si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca persoana impozabila a inregistrat in evidenta contabila mai multe facturi reprezentand achizitia de servicii si bunuri mobile care nu au fost efectiv prestate,

respectiv achizitionate. Pentru aceste operatiuni contribuabilul nu a prezentat documente relevante din punct de vedere fiscal.

In vederea continuarii cercetarilor, acest aspect a fost consemnat si in Procesul verbal nr./05.09.2013 transmis organului de cercetare penala pentru a se stabili:

- consecintele de natura penala a intocmirii si folosirii unor inscrisuri sub semnatura privata cu privire la servicii care nu s-au efectuat in fapt, reprezentand de fapt operatiuni fictive;
- alte aspecte relevante cu privire la realitatea serviciilor mentionate.

In consecința, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de inspectie fiscala privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal atacat. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectueaza în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul", respectiv art. 28 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărâri civile în penal, precizează următoarele:

"Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei si a persoanei care a săvârșit-o.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

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

Curtea Constituțională prin Decizia nr./26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că *"înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii".*

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr...../28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora *"hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".*

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

administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

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

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

A proceda astfel, “per a contrario”, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestații, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu”.

De asemenea, pct. 10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de administrare fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale[...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației în ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar în suma de lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei.

Conform principiului de drept potrivit căruia "accessorium sequitur principale", soluționarea contestației va fi suspendată și în ceea ce privește accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar și anume:

- dobanzile în valoare de lei aferente impozitului pe venit de plată
- penalități de întârziere în valoare de lei aferente impozitului pe venit;
- dobanzi în valoare de lei aferente TVA de plată ;
- penalități de întârziere în valoare de lei aferente TVA de plată.

B. 2. a). Referitor la impozitul pe venit în suma de lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, D.G.R.F.P prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA aferente, în condițiile în care X - Expert auditor de mediu a achiziționat o serie de bunuri electrocasnice (mașina de spălat vase, mașina de spălat rufe, televizor LCD, frigider) pentru a fi utilizate în scopuri personale și în condițiile în care a procedat la stornarea unui număr de 12 facturi emise fără respectarea normelor legale.

Referitor la achiziționarea de către X -Expert auditor de mediu, de bunuri electrocasnice, se rețin următoarele:

In fapt, X -Expert auditor de mediu, în perioada 2008-2011 a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix frigider în valoare de și cheltuieli cu achiziția unor bunuri electrocasnice în suma totală de..... lei (mașina de spălat vase), folosite de contribuabil în scop personal și pentru care organul de control constată că nu sunt cheltuieli aferente realizării venitului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, în conformitate cu prevederile art.48 alin. (1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate.

De asemenea în ceea ce privește TVA înscrisă în facturile de achiziție a bunurilor electrocasnice menționate anterior, organul de inspecție fiscală a stabilit, în conformitate cu prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că X- Expert auditor de mediu, a dedus în mod eronat tva în suma totală de lei.

Prin contestația formulată, contestatarul, referitor la achiziția bunurilor electrocasnice menționate anterior, invocă faptul că în desfășurarea activității era necesar să se doteze cu asemenea bunuri, exemplificând în acest sens faptul că necesitatea unui frigider pentru păstrarea monstrelor sau a analizelor.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:"

„ ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă:

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

...

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale."

"ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, în speta, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit pentru perioada 2008-2011 cheltuieli în valoare de..... lei și au stabilit astfel un impozit pe venit suplimentar în suma de..... lei și o TVA suplimentară de plată în suma de lei.

Motivația petentului ca achizițiile de bunuri electrocasnice erau în vederea desfășurării activității, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei pentru faptul că petentul nu își probează susținerile cu documente de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cele afirmate, ignorând dispozițiile art.65 „Sarcina probei” din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

b). Referitor la stornarea de către X - Expert auditor de mediu a unui număr de 12 facturi emise către persoana afiliată S.C. X S.R.L.-CIF, se rețin următoarele:

In fapt, contribuabilul în mod eronat a diminuat baza de impunere la TVA cu suma de..... lei și a stornat TVA colectată aferentă de lei, în luna decembrie 2009, prin emiterea unui număr de 12 facturi către persoana afiliată S.C. X S.R.L.-CIF, respectiv:

în luna **decembrie 2009** contribuabilul „ X –Expert auditor de mediu”, a întocmit și înregistrat în evidențele contabile, un număr de 12 facturi de stornare emise către clientul S.C. X S.R.L., având înscris mențiunea “Discount factura fiscală nr...”; Situația privind facturile inițiale, respectiv facturile de stornare și diminuarea bazei impozabile este prezentată în anexa nr.22 la raportul de inspecție fiscală.

Organul de inspecție fiscală a constatat faptul că facturile de stornare întocmite de contribuabil, nu sunt confirmate de primire de către societatea beneficiară, iar la rubrica “delegatului” din formatul fiecărei facturi, se face precizarea transmiterii „PRIN POSTA”, **în condițiile în care se constată că S.C. X S.R.L., CIF, este persoana afiliată conform prevederilor art.7, punctul 21, litera b) și lit.c), punctul (i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, d-nul X având calitatea de asociat unic și administrator al S.C. X S.R.L.**

Totodată se reține faptul că, deși stornările au fost efectuate de contribuabil cu titlu de « discount » acordat clientului S.C. X S.R.L.-CIF, în fapt acestea reprezintă o diminuare semnificativă a contravalorii unor servicii facturate emise pentru S.C. X S.R.L., în lunile mai 2009, iulie 2009 și septembrie 2009, în valoare totală de lei și TVA colectată aferentă de lei.

Referitor la facturile inițiale, organul de control constată că acestea au fost emise de către « X PF » pentru „Consultanta de specialitate”, „Consultanta de specialitate conf.ctr...../10.05.2006” și „Consultanta de specialitate conform contract/25.04.2009”, nefacându-se nicio precizare în formatul acestor facturi precum ca ar reprezenta avansuri pentru efectuarea unor prestări de servicii, și ca aceste facturi nu sunt confirmate de primire de către societate, iar la rubrica delegatului are înscrisă mențiunea “transmise prin POSTA”.

Deasemenea, organul de control constata ca in contractele mentionate sunt prevazute urmatoarele clauze:

„Art.3: Contravaloarea lucrarilor se va stabili punctual, pe fiecare lucrare in parte, pe baza instrumentelor de decontare emise de EXECUTANT si acceptate de BENEFICIAR.

Art.4: Plata facturilor se va efectua in numerar sau in contul EXECUTANTULUI.

Art.5: Facturile se vor emite pe etape, in functie de lucrarile finalizate.”

Avand in vedere clauzele contractuale din ambele contracte si in special faptul ca « Facturile se vor emite pe etape, in functie de lucrarile **finalizate** » organul de control au constatat ca facturile initiale au fost intocmite de contribuabil pentru lucrari finalizate sau etape de lucrari finalizate, iar contribuabilul nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, ori alte documente similare pe baza carora sa fie stabilite serviciile efectuate si facturate, desi i-au fost solicitate prin intrebarea nr.37 formulata in nota explicativa prezentata de contribuabil in data de 29.07.2013 (anexa nr.21 la Raportul de inspectie fiscala).

In drept, sunt incidente urmatoarele prevederi legale:

- art.137 alin.(1), (3) si art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in decembrie 2009, coroborat cu pct.19, alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, valabile la 31.12.2009 care prevad ca:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit.b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

(3) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”

“19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei **dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări**. În acest scop în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade. Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.”

- art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.20, alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, valabile la 31.12.2009 care prevad ca:

“Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii;

a) daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, inainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) in cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, in conditiile anularii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea in cauza, declarata printr-o hotarare

judecatoreasca definitiva si irevocabila, sau in urma unui arbitraj, ori in cazul in care exista un acord scris intre parti ;

c) in cazul in care rabaturile, remizele, risturnele si celelalte reduceri de pret prevazute la art.137 alin.(3) lit.a) sunt acordate dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”

“20. (1) In situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii isi ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrarii/prestarii, sau dupa facturarea livrarii/prestarii chiar daca livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturarii si inregistrarii taxei in evidentele persoanei impozabile. In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile inscrise cu semnul minus cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

- prin raspunsul formulat la intrebarea nr.1 din nota explicativa data pe propria raspundere in data de 05.04.2012, d-l X sustine ca stornarile „reprezinta renuntari la capitole din documentatiile solicitate a fi efectuate pentru X ca urmare a decalarilor aparute in programele de finantare europene pentru care erau intocmite aceste documentatii/studii. Documentele sunt reprezentate de facturile de storno emise cat si publicatiile oficiale de pe situri-le MEC si MDRT”.

Din prevederile legale enumerate mai sus rezulta ca discountul, se acorda de furnizori direct clientilor la data emiterii facturilor .

In conditiile in care facturile pentru discounturi au fost emise de contribuabil ulterior datei la care au fost facturate prestarile de servicii (ulterior exigibilitatii taxei), se retine faptul ca reducerile de pret au fost acordate dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, situatie in care contribuabilul intra sub incidenta prevederilor art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile la 31.12.2009, caz in care in situatii temeinic justificate trebuiau emise facturi cu valorile inscrise cu semnul minus cand baza de impozitare se diminueaza.

- Contestatarul invoca faptul ca prin explicatiile date in timpul controlului, a aratat ca emiterea facturilor de stornare a fost generata de modificarile aduse contractului de prestari servicii nr...../10.05.2006 incheiat cu SC X SRL, constand in renuntari la o parte din serviciile de specialitate contractate, iar in acest caz, date fiind raporturile comerciale avute cu beneficiarul serviciilor, regularizarea intre serviciile prestate efectiv si serviciile facturate, a fost facuta nu pe calea clasica a „ stornarii” adica a emiterii unei alte facturi cu semnul minus sau in rosu, ci prin emiterea unor facturi de acordare „ discount” si considera ca efectul fiscal al procedurii folosite este acelasi.

In opinia sa, contestatarul considera ca efectul fiscal al procedurii folosite este acelasi ca si in cazul in care s-ar fi emis factura cu semnul minus in sensul ca : pentru emitentul facturii au fost diminuate veniturile si TVA colectate aferenta acestora cu concomitenta diminuare a cheltuielilor (marirea veniturilor impozabile) si TVA de rambursat ale beneficiarului.

Raportat la sustinerile petentului se retine ca din raportul de inspectie fiscala si din Referatul intocmit de organul de inspectie fiscala, existente la dosarul cauzei, rezulta faptul ca pentru operatiunile de diminuare a bazei de impozitare motivata de petent ca reprezentand „renuntari la capitole din documentatiile solicitate...”, contribuabilul nu a

prezentat documente justificative (hotarare judecatoreasca definitiva, acord sau alt document bilateral) din care sa rezulte in mod concret lucrarile care nu s-au mai efectuat, desi aceste documente au fost solicitate contribuabilului prin intrebarea nr.37 formulata in nota explicativa prezentata in data de 29.07.2013.

Deasemenea se retine ca, organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca pentru efectuarea de lucrari in cadrul contractelor incheiate cu S.C. X S.R.L, contribuabilul supus inspectiei fiscale a incheiat contracte de executie lucrari cu alte societati prestatoare, in baza carora a inregistrat in evidenta contabila si fiscala cheltuieli deductibile si TVA deductibila in valori foarte mari, fara ca valoarea acestor achizitii de servicii sa fie diminuată in mod corespunzător ca urmare a celor de mai sus.

La dosarul contestatiei, referitor la acest capat de cerere, contestatarul nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala in cauza in speta, pe perioada verificata.

Pe cale de consecinta, rezulta ca organele fiscale in mod corect si legal au procedat la stabilirea in sarcina petentului a sumei de X lei reprezentand TVA colectata stabilita suplimentar, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia depusa pentru acest capat de cerere.

In conditiile in care argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din actul administrativ contestat, cu privire la impozitul pe profit in valoare de lei si TVA in suma de lei, se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Cu privire la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente impozitului pe venit in valoare de lei, mentionam :

Dobanzile in valoare de lei au fost calculate pana la data de 08.08.2013 si penalitatile de intarziere in valoare de lei aferente impozitului pe profit in valoare de lei au fost calculate perioada 29.09.2010-08.08.2013, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Astfel, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a reslesit se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente , potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale."

Referitor la dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente taxei pe valoarea adaugata in valoare de..... lei, mentionam:

-dobanzile in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente TVA in valoare de lei au fost calculate pntu perioada 26.04.2007 – 08.08.2013, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Astfel, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la taxa pe valoarea adaugata in valoare de..... lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile in valoare de

lei si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente , potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale."

C). Referitor la solicitarea contestatarului de anulare a Dispozitiei de masuri nr./05.09.2013 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul DGRFP-AJFP-Inspectie Fiscala Persoane Fizice cauza supusă soluționării este dacă, D.G.R.F.P.....- Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care aceasta solicitare nu a fost formulata in termenul legal de exercitare a caili administrative de atac.

Organul de inspectie fiscala a constatat deficiente referitoare la deductibilitatea TVA si pe parcursul anului 2012, detaliate in cuprinsul Raportul de inspectie fiscala, deficiente care au condus la stabilirea de obligatii fiscale (in speta TVA) in sarcina contribuabilului. Aceste deficiente au influenta si asupra determinarii impozitului pe venit de catre contribuabil, in sensul ca suma de lei aferenta achizitiei de servicii fara a detine toate documentele justificative, respectiv suma de lei reprezentand amortizarea aferenta unor bunuri achizitionate de la un contribuabil inactiv, constituie cheltuiala nedeductibila, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(12) si alin.(14) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.48, alin.(4), lit.a) din acelasi act normativ, coroborat cu punctul 14 si 43 din OMFP nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In acest sens organele de inspectie fiscala au emis Dispozitie de masuri nr./05.09.2013 , pentru rectificarea de catre contribuabil a declaratiei privind venitul realizat pentru anul 2012 (cod), in sensul ca platile efectuate in suma de lei sa fie considerate cheltuieli nedeductibile .

In fapt, prin contestatia inregistrata sub nr..... din data de 11.10.2013 la Administratia Judeteana a Finantelor Publice, domnul **X** a contestat deciziile de impunere nr...../05.09.2013 si nr./05.09.2013 .

Prin adresa inregistrata la AJFP.....-Inspectie Fiscala Persoane Fizice sub nr..... din 04.02.2014 depusa la dosarul contestatiei , contestatarul solicita in plus anularea Dispozitiei de masuri nr./05.09.2013 .

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, referitor la depunerea in termen a contestatiei, se retine ca deciziile de impunere nr...../05.09.2013 si nr./05.09.2013 si Dispozitia de masuri nr...../05.09.2013, au fost comunicate domnului **X** -Expert auditor de mediu, conform art. 44 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, la data de **27.12.2012** prin posta cu confirmare de primire, dupa cum rezulta din confirmarea de primire anexata la dosarul contestatiei;

Domnul **X** a inregistrat contestatia impotriva Dispozitiei de masuri nr./05.09.2013 in data de 04.02.2014, conform stampilei acestei institutii.

In drept, sunt incidente prevederile art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

" art.207 :(1) Contestatia se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii."

Art. 209 : (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, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către.....*

iar art.101 si 102 din Codul de procedura civila, prevad:

Art.101:"Termenele se înțeleg pe zile libere, neintrând în socoteala nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

Termenele statornicite pe ore încep sa curga de la miezul noptii zilei urmatoare.

Termenele statornicite pe ani, luni sau saptamani se sfarsesc în ziua anului, lunii sau saptamânii corespunzatoare zilei de plecare.

Termenul care, începând la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfârșeste într-o luna care nu are o asemenea zi, se va socoti împlinit în ziua cea din urmatore a lunii.

Termenul care se sfârșeste într-o zi de sarbatoare legala, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi pâna la sfârșitul primei zile de lucru urmatoare."

Art.102:"Termenele încep sa curga de la data comunicarii actelor de procedura daca legea nu dispune altfel."

Totodata, Ordinul ANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala prevede:

3.Instructiuni pentru aplicarea art. 207 din Codul de procedura fiscala - Termenul de depunere a contestatie:

"3.11. Cand contestatorul isi majoreaza pretentiile, dispozitiile procedurale privind termenul de depunere a contestatiei se aplica corespunzator pentru diferentele contestate suplimentar".

5.Instructiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedura fiscala - Organul competent:

"5.6. In situatia in care, in urma unei inspectii fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspectie fiscala emite atat decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, cat si dispozitie de masuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele doua acte administrative fiscale sunt acte distincte, competenta de solutionare fiind cea care rezulta din suma contestata aferenta fiecarui act administrativ fiscal luat individual. In situatia dispozitiei de masuri privind diminuarea pierderii fiscale, competenta de solutionare este data de suma cu care se diminueaza pierderea. ..."

Fata de prevederile legale prezentate mai sus se retin urmatoarele:

- Dispozitia de masuri privind diminuarea pierderii este act distinct in raport cu deciziile de impunere;
- Cand contestatorul isi majoreaza pretentiile, dispozitiile procedurale privind termenul de depunere a contestatiei se aplica corespunzator pentru diferentele contestate suplimentar;
- Termenul de depunere a contestatiei prevazut de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, are caracter imperativ si incepe sa curga de la data comunicarii Dispozitiei de masuri privind diminuarea pierderii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca domnul **X** a inregistrat contestatia impotriva impotriva Dispozitiei de masuri nr...../05.09.2013 in data de

04.02.2014 la Administratia Judeteana a Finantelor Publice....., conform stampilei acestei institutii, deci peste termenul de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, incalcan-du-se astfel, dispozitiile imperative referitoare la termenul de depunere a contestatiei.

Organele fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice , in Dispozitia privind masurile stabilite nr./05.09.2013, comunicata d-lui X prin posta cu aviz de primire in data de 27.12.2012, specifica faptul ca:

" Impotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent."

Intrucat contestatorul nu a respectat conditiile procedurale impuse de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu privire la termenul de depunere a contestatiei, depasind termenul de contestare de 30 de zile, a decazut din dreptul de a-i fi solutionata pe fond contestatia, astfel ca aceasta urmeaza a se respinge ca nedepusa in termen, potrivit prevederilor art.217 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei."

Pentru considerentele retinute în continutul deciziei si în temeiul art.205, art.207 alin.(1), 213 alin.(5), art. 214 alin. (1) coroborat cu prevederile art. 216 si 217 alin.1, din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si prevederile pct. 10.1, 11.1 si 12.1 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, se

DECIDE:

1. Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de X -Expert auditor de mediu, inregistrata la D.G.R.F.P. X sub nr./24.10.2013, împotriva Decizia de impunere nr...../05.09.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere si Decizia de impunere nr...../05.09.2013, privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./05.09.2013, pentru suma totala de lei, care se compune din:

- Impozit pe venit..... lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei,

Solutionarea contestatiei cu privire la sumele de mai sus, va fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca

motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **X** -Expert auditor de mediu, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /24.10.2013, împotriva Decizia de impunere nr..... /05.09.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere si Decizia de impunere nr..... /05.09.2013, privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /05.09.2013, pentru suma totala de lei, care se compune din:

- Impozit pe venit lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.
- Taxa pe valoarea adaugata lei;
- Majorari/dobanzi de intarziere lei;
- Penalitati de intarziere.... lei.

3. Respingerea contestatiei formulata de **X** -Expert auditor de mediu, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /14.02.2014, împotriva Dispozitiei de masuri nr..... /05.09.2013, ca fiind nedepusa in termen:

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificarile si completarile ulterioare.