



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestatii@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 75/2009.

DECIZIA NR. 78/08.12.2009

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. , înregistrată la D.G.F.P.
Bistrița-Năsăud sub nr. 18332/25.09.2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 2416/24.09.2009 , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 18332/25.09.2009 (fila nr. 92) , asupra contestației depusă de S.C. X S.R.L. Sângeorz-Băi.

Contestația este formulată în principal împotriva Deciziei de impunere nr. 484/07.08.2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală și privește suma totală de ... lei constând în impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei) , majorări de întârziere la impozitul pe profit (... lei) , taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (... lei) precum și majorări de întârziere la T.V.A. (... lei).

Contestația a fost formulată și depusă prin Societatea civilă de avocați cu răspundere limitată „B.L.M.A.” (împuternicire avocațială în original - fila nr. 82).

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 206 și 209 din Codul de procedură fiscală , Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L..

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

I. Prin decizia de impunere nr. 484/07.08.2009 (filele nr. 70-74) , emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud , au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina S.C. X S.R.L. , ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 1624/21.08.2009 (filele nr. 40-67) , astfel:

- impozit pe profit lei;
- majorări de întârziere la impozit pe profit lei;
- taxă pe valoarea adăugată - trimestrial lei;

- majorări de întârziere la T.V.A. - trimestrial lei;
- taxă pe valoarea adăugată - lunar lei;

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 1624/21.08.2009 (filele nr. 40-67) , motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii în sarcina contestatoarei a debitelor principale și accesoriilor aferente anterior evidențiate sunt următoarele:

- în perioada anilor 2003 – 2004 , S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 15 facturi fiscale de aprovizionare cu piese de schimb (anvelope , ascuțitori) , mijloace fixe (ferăstrău , trailer transport) , prestări servicii și materiale diverse, în sumă totală de ... lei , emise de următoarele societăți comerciale: S.C. T S.R.L. , S.C. A S.R.L. , S.C. D S.R.L. , S.C. R S.R.L. , S.C. C S.R.L. , S.C. CO S.R.L. , S.C. E S.R.L. și respectiv S.C. P S.R.L. ;

- având în vedere că în legătură cu furnizorii enumerați mai sus existau indicii că ar fi așazise firme „fantomă” , organele de inspecție fiscală au considerat că în cauză se impune efectuare unor verificări încrucișate la societățile menționate mai sus, verificări asupra înregistrării în evidența contabilă a acestora a facturilor precizate anterior , cuprinderea lor în jurnalele de vânzări , în balanțele de verificare lunare și în deconturile de T.V.A.;

- în acest sens organul de inspecție fiscală a întocmit un referat în vederea suspendării inspecției fiscale generale până la finalizarea verificărilor încrucișate , referat înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița sub nr. 2219/14.10.2008 (filele nr. 26-27);

- ca urmare controalelor efectuate asupra societăților furnizoare precizate anterior s-a constatat că înregistrările contabile privind cele 15 facturi nu pot fi verificate întrucât S.C. T S.R.L. , S.C. A S.R.L. , S.C. D S.R.L. , S.C. R S.R.L. , S.C. C S.R.L. , S.C. CO S.R.L. și respectiv S.C. E S.R.L. nu au putut fi identificate , în sensul că acestea nu figurează în bazele de date informatizate ale Administrațiilor Finanelor Publice ori în evidențele Oficiului Registrului Comerțului din județele aparținătoare;

- potrivit procesului verbal nr. 6182/27.10.2008 (filele nr. 6-7) încheiat de către Activitatea de inspecție fiscală Maramureș rezultă că S.C. P S.R.L. a fost radiată cu data de 26.11.2004 deoarece nu și-a majorat capitalul social. Totodată organele de verificare mai precizează că nu au putut fi verificate actele societății întrucât , potrivit declarațiilor fostului administrator al acesteia (d-l P.N.L.) , acestea au fost distruse în totalitate în luna februarie 2008;

- constatându-se imposibilitatea efectuării verificărilor încrucișate la furnizorii din discuție , cu adresa nr. 1066/08.07.2009 (fila nr. 3) , S.C. X S.R.L. a fost înștiințată de reluarea inspecției fiscale generale începând cu data de 09.07.2009;

- la reluarea inspecției fiscale organele de verificare au considerat că facturile emise sub antetul firmelor de tip „fantomă” (societăți care așa cum rezultă din conținutul mijloacelor de probă administrate , nu există , nu au un sediu declarat ori

nu au declarat sau achitat bugetului de stat niciodată impozite sau taxe) nu constituie documente justificative legale. Mai mult , organele de control au apreciat că operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate , că tranzacțiile cu bunurile înscrise în documentele respective nu pot fi luate în considerare din punct de vedere fiscal , astfel că înregistrarea acestora în evidențele contabile trebuie considerată ca fiind fără documente legale de proveniență;

- în această ordine de idei considerându-se că tranzacțiile din cele 15 facturi nu au avut loc în realitate s-a apreciat că nu este îndeplinită nici condiția esențială și definitorie a livrării , respectiv achiziției de bunuri , așa cum aceasta este reglementată de art. 128 alin. (1) lit. a). din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. De asemenea organele de verificare au apreciat că neexistând în fapt livrare , respectiv achiziție de bunuri , nu există nici fapt generator , T.V.A. operată în evidența contabilă și declarată de societate potrivit deconturilor de T.V.A. nefiind exigibilă în raport cu prevederile art. 134² alin. (1) din Codul fiscal , lămuritoare în acest sens fiind și Decizia nr. V/2007 emisă de Înalta Curte de Casație si Justiție - Secțiunile Unite;

- situația facturilor false emise sub antetul firmelor de tip fantomă prezentată în Anexa nr. 23 (filele nr. 1-2) a fost utilizată la calculul impozitelor și taxelor sustrate de la plată ca urmare a înregistrării nelegale a acestora în contabilitatea și în evidențele fiscale ale petentei;

- astfel , ca urmare a înregistrării în evidența fiscală a facturilor false emise sub antetul firmelor de tip „fantomă” anterior enumerate , organele de control au stabilit că S.C. X S.R.L. a dedus în mod nelegal T.V.A. în sumă de ... lei. De asemenea cheltuielile cu materiale , piese de schimb , servicii și amortismente , înregistrate de S.C. X S.R.L. pe baza facturilor precizate în Anexa nr. 23 (filele nr. 1-2) , în sumă totală de ... lei în anul 2003 și ... lei în anul 2004, nu au fost admise ca deductibile la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit , în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f). din Codul de procedură fiscală;

- față de faptele descrise mai sus , organele de control au stabilit că s-a produs un prejudiciu bugetului de stat în sumă totală de ... lei , constând în:

- T.V.A. dedusă ilegal în perioada 2003 - 2004 în sumă de ... lei;
- impozit pe profit suplimentar , sustras la plată , în sumă de ... lei
(... lei x 25% = ... lei pentru anul 2003 si ... lei x 16% =
... lei pentru anul 2004) - Anexa nr. 23 (filele nr. 1-2);

- în altă ordine de idei , la solicitarea comisarilor din cadrul Gărzii Financiare Bistrița-Năsăud , s-a efectuat și inventarierea elementelor de activ si de pasiv ale contribuabilului verificat fiind respectate în acest sens prevederile O.M.F.P. nr. 1753/2004;

- urmare efectuării inventarierii faptice s-a constatat o diferență de 50.900,22 lei între soldul scriptic (mai mare) din evidența contabilă și soldul real al mărfurilor inventariate (mai mic).

- mai exact s-a constatat că stocul scriptic rezultat din balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2007 , respectiv soldul contului 371 "Mărfuri" a fost în

sumă de ... lei în timp ce stocul factic la 31.12.2007 stabilit în urma inventarierii s-a dovedit a fi în suma de ... lei;

- se precizează că stocul factic la 31.12.2007 a fost determinat prin influență cu mișcările de stoc (total liste de inventar la 16.07.2009 "+" ieșiri , respectiv "-" intrări de mărfuri pe perioada 01.01.2008- 16.07.2009)

- în vederea clarificării aspectelor legate de diferențele rezultate s-a luat nota explicativă administratorului societății , d-na P.R. , care a declarat că diferențele la inventariere provin din faptul că angajații societății au livrat marfa în sumă de ... lei "pe cont" la diverși clienți persoane fizice;

- pentru marfa ieșită din unitate "pe cont" în sumă de ... lei societatea avea obligația să emită facturi fiscale pentru a justifica livrarea de mărfuri cu documente legale sens în care organele de control au apreciat că au fost încălcate prevederile art. 6 ale Legii nr. 82/1991 - republicată - și respectiv ale O.M.F.P. nr. 1753/2004 privitoare la obligațiile contribuabililor de ținere a evidenței contabile și fiscale , stabilirea corectă și declararea obligațiilor fiscale care rezultă din activitatea economica desfășurată;

- astfel s-a stabilit că diferența de inventar nu reprezintă în fapt o lipsă în gestiune datorată unor împrejurări explicabile și logic de justificat , respectiv furt , calamități naturale sau distrugere din motive independente de voința administratorului , ci reprezintă venituri din vânzarea mărfurilor neînregistrate în cursul anului;

- neînregistrarea în evidența contabilă a sumei de ... lei reprezentând venituri realizate din comercializarea mărfurilor „pe cont” către diverși clienți persoane fizice a condus la diminuarea bazei impozabile pentru stabilirea impozitului pe profit datorat și a T.V.A. de plată;

- astfel , organele de control au concluzionat că prin fapta descrisă anterior s-a produs un prejudiciu bugetului de stat în sumă totală de **... lei** , constând în:

- impozit pe profit sustras la plată în anul 2007 în sumă de **... lei** calculat și determinat în funcție de cota medie de adaos practică în anul 2007 de ...% (... lei - ... lei = ... lei - reprezintă baza de calcul pentru adaosul comercial realizat și neînregistrat care în cazul de față reprezintă profitul brut; ... lei x ...% = ... lei; ... lei baza de calcul x 16% =... lei);

- T.V.A. sustras la plată în anul 2007 în sumă de **... lei** (... lei X 19 : 119 = ... lei) , stabilit suplimentar în baza art. 128 din Legea nr. 571/2003/R cu modificările și completările ulterioare;

- de asemenea , ca urmare a verificării prin sondaj a documentelor societății , s-a constatat ca aceasta a dedus T.V.A. în sumă de ... lei , în lunile ianuarie 2009 și respectiv aprilie 2009 - iunie 2009 , din facturi care nu conțin toate datele de identificare ale cumpărătorului , încălcându-se astfel prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 155 alin. (5) , lit. e). din Legea nr. 571/2003/R - cu modificările și completările ulterioare.

Față de toate aspectele și motivele anterior prezentate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L.un impozit pe profit

suplimentar în sumă de ... lei (... lei + ... lei) și majorări de întârziere aferente de ... lei precum și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în cuantum total de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) și majorări de întârziere aferente de ... lei.

În acest sens Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud a emis Decizia de impunere nr. 484/07.08.2009 (filele nr. 70-74) în cuprinsul căreia se regăsesc stabilite în sarcina petentei atât debitele principale cât și accesoriile mai sus arătate.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 484/07.08.2009 (filele nr. 70-74) , a Raportului de inspecție fiscală nr. 1624/21.08.2009 (filele nr. 40-67) precum și a Dispoziției de măsuri nr. 615/06.08.2008 (filele nr. 68-69) S.C. X S.R.L., prin Societatea civilă de avocați cu răspundere limitată „B.L.M.A.” , formulează contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 2353/17.09.2009 (fila nr. 80) , transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 18332/25.09.2009 (fila nr. 92).

Prin cererea formulată petenta solicită să se dispună anularea tuturor actelor atacate ca fiind netemeinice și nelegale precum și suspendarea executării deciziei de impunere până la soluționarea contestației menționând că executarea acestui titlu de creanță ar produce grave prejudicii contestatoarei.

În susținerea solicitărilor sale , contestatoarea **motivează** următoarele:

- prin decizia atacată organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare reprezentând ... lei impozit pe profit și ... lei majorări de întârziere , ... lei T.V.A. - trimestrial și ... lei majorări de întârziere precum și ... lei T.V.A. – lunar;

- această decizie este profund netemeinică și emisă cu încălcarea esențială a legii;

- pentru creanța fiscală în suma de ... lei reprezentând impozit pe profit pentru anul 2003 , dreptul de a cere executarea silită este prescris;

- prin decizia atacată organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit pentru anul 2003 în cuantum de ... lei. Potrivit dispozițiilor art. 131 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală , dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept. Așa cum rezultă din însăși decizia atacată , suma de ... lei reprezintă impozit pe profit pentru anul 2003. În aceste condiții este evident că dreptul de a cere executarea acestei creanțe a luat naștere în data de 1 ianuarie 2004. Potrivit textului invocat , termenul de 5 ani înlăuntrul căruia putea fi executată această creanță fiscală s-a împlinit în data de 1 ianuarie 2009. În speță însă , decizia de impunere a fost emisă în data de 07.08.2009. În aceste condiții este evident că dreptul de a cere executarea silită a creanței fiscale de ... lei reprezentând impozit pe profit pentru anul 2003 , este prescrisă;

- prin aceeași decizie organele de inspecție fiscală au stabilit o T.V.A. - trimestrială pentru anul 2003 în cuantum de ... lei și majorări de întârziere la această sumă de ... lei;

- potrivit art. 134 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită , în baza legii , să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei , chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Potrivit art. 134¹ alin. (1) din aceeași lege , faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor , cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol , iar potrivit art. 134² alin. (1) exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator;

- așa cum rezultă și din decizia contestată , obligația plății T.V.A. - ului este trimestrială. Indiferent de trimestrul pentru care trebuia achitat acest TVA este indiscutabil că el se refera la anul 2003. În această ipoteză dreptul de a cere executarea acestei creanțe fiscale și a majorărilor de întârziere a luat naștere la data de 1 ianuarie 2004. Pe cale de consecință potrivit [dispozițiilor art. 131](#) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală dreptul de a cere executarea silită a acestei obligații fiscale s-a prescris în data de 1 ianuarie 2009. La data emiterii deciziei de impunere dreptul de a cere executarea silită a acestei obligații fiscale era prescrisă;

- și pe fond , decizia contestată este nelegală și netemeinică;

- așa cum rezultă și din considerentele Raportului de inspecție fiscală , controlul la S.C. X S.R.L. a fost declanșat la sesizarea Gărzii Financiare care , în urma unor verificări la alte societăți comerciale au constatat că acestea au efectuat operațiuni comerciale cu S.C. X S.R.L.. În urma verificărilor , organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii că unele din operațiunile comerciale ar fi fost efectuate cu societăți pretins a fi fictive. Concluzia organelor fiscale este greșită. Societatea a efectuat operațiuni comerciale cu societățile menționate în raportul de inspecție fiscală. Împrejurarea că acele societăți nu au înregistrat în contabilitatea lor operațiunile comerciale pentru a achita T.V.A. sau impozit la bugetul de stat , nu-i este imputabilă contestatoarei. În momentul efectuării operațiunilor comerciale furnizorul a prezentat toate actele de identificare a societății respective. Administratorul contestatoarei nu avea nici calitatea și nici posibilitatea să facă verificări dacă furnizorul își va înregistra în evidențele contabile operațiunea efectuată , dacă plătește T.V.A. - ul la bugetul de stat, sau dacă actele privind datele de identificare ale furnizorului sunt sau nu reale. În acest sens este de observat că din verificările făcute , organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. P S.R.L. a fost înregistrată la O.R.C.. Împrejurarea că această societate nu a înregistrat în evidențele contabile operațiunea efectuată nu-i este imputabilă contestatoarei. Faptul că această societate comercială a fost radiată din Registrul Comerțului în anul 2004 nu are de asemenea relevanță. Operațiunea comercială cu această societate s-a efectuat în anul 2003 , când societatea funcționa. În aceste condiții concluzia organelor de inspecție fiscală este greșită , motiv pentru care se impune să se revină asupra deciziei contestate;

- în momentul în care societatea a solicitat compensarea T.V.A. - ului organele de inspecție fiscală au efectuat un control la finalul căruia s-a constatat că operațiunile comerciale sunt reale și că societatea poate beneficia de rambursarea T.V.A. - ului. În aceste condiții se apreciază că organele de inspecție fiscală nu pot reveni asupra concluziilor controalelor anterioare. Societatea a înregistrat în

contabilitatea societății toate operațiunile efectuate și nu s-a sustras de la plata obligațiilor către bugetul de stat. Și aceste operațiuni au constituit obiectul controalelor efectuate anterior , în urma cărora s-a constatat că nu există neconcordanțe între stocurile factice și cele scriptice și că societatea nu datorează T.V.A. sau impozit pe profit la bugetul de stat;

- chiar dacă în mod ipotetic societatea ar datora bugetului de stat T.V.A. și impozit pe profit pentru anii 2003 și 2004 , aceasta nu poate fi obligata la plata majorărilor de întârziere calculate de la data finalizării ultimului raport de inspecție fiscală. Pentru perioada anterioară nu se poate reține culpa societății atâta vreme cât , organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu datorează aceste sume bugetului de stat.

Pentru motivele de mai sus petenta apreciază că actele atacate sunt nelegale și netemeinice , impunându-se anularea lor.

În drept își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205-207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În vederea completării documentației aflate la dosar , precum și a îndeplinirii unor aspecte de natură procedurală obligatorii , cu adresele nr. 18332/12.10.2009 (fila nr. 93) și respectiv nr. 18332/27.10.2009 (fila nr. 97)) s-a solicitat reprezentanților petentei prezentarea la sediul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud în vederea ștampilării contestației iar prin adresa nr. 18332/05.11.2009 (fila nr. 99) s-a cerut Gărzii Financiare – Secția Bistrița transmiterea unei copii după sesizarea penală făcută prin adresa nr. 502733/17.06.2008 depusă la Parchetul de pe lângă Judecătoria Bistrița.

Procedura de ștampilare a contestației a fost îndeplinită la data de 02.11.2009 iar copia după sesizarea penală a fost transmisă cu adresa nr. 605465/BN/07.11.2009 (fila nr. 103) fiind anexată la dosarul cauzei la filele nr. 100-102.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Litigiul fiscal intervenit între S.C. X S.R.L.și A.I.F. Bistrița-Năsăud a condus la contestarea de către contribuabil a tuturor actelor emise de către organele de control cu ocazia inspecției fiscale generale efectuate asupra activității acesteia (Raport de inspecție fiscală încheiat la data de 04.08.2009 , Dispoziția de măsuri nr. 615/06.08.2009 și Decizia de impunere nr. 484/07.08.2009).

Din cuprinsul căii administrative de atac promovată de S.C. X S.R.L., prin reprezentanții săi , se desprinde că aceasta solicită organului competent de soluționare a contestației ca , având în vedere motivele de fapt și de drept prezentate , să :

- constate încălcarea principiului de drept procedural fiscal potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit , taxă , contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar constând în impozit

pe profit și taxa pe valoarea adăugată care a fost aprobată la rambursare prin verificări anterioare efectuate până la momentul inspecției fiscale generale ce face obiectul prezentei contestații și să dispună în consecință;

- constate împlinirea termenului de prescripție pentru obligațiile fiscale privind impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2003 (... lei) și respectiv taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă aceluiași an fiscal 2003 (... lei) împreună cu majorările de întârziere la acest impozit indirect (... lei) și să dispună anularea titlului de creanță cu privire la acestea;
- constate că , pe fond , actele atacate sunt nelegale și netemeinice și să dispună anularea lor;
- dispună suspendarea executării deciziei de impunere până la soluționarea contestației reținând că punerea în aplicare a acestei măsuri coercitive ar cauza societății grave prejudicii.

În raport cu pretențiile petentei , mai sus menționate , având în vedere că excepțiile de procedură ridicate de contestatară au prioritate în analiză , urmează ca organul competent investit cu soluționarea să se pronunțe mai întâi asupra temeiniciei și legalității acestora , în speță fiind vorba de nelegalitatea reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

În acest sens precizăm că în drept sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală conform căroră „*Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.*”.

Pentru analizarea legalității reverificării în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată care a fost aprobată la rambursare prin verificări anterioare efectuate până la momentul inspecției fiscale generale ce face obiectul prezentei contestații , precizăm că în drept sunt aplicabile dispozițiile de principiu ale art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală conform căroră “*Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit , taxă , contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție , conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă , de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.*”.

De asemenea , în conformitate cu pct. 102.4 din Normele metodologice date în aplicarea dispozițiilor anterior citate , aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 “*Datele suplimentare , necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil , pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade , pot rezulta în situații , cum sunt:*

a). *efectuarea unui control încrucișat , potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c). din Codul de procedură fiscală , asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*

b). *obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului , într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

c). *solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

d). *informații obținute în orice alt mod , de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”.*

Cu alte cuvinte , în cazul analizat nefiind vorba de vreo eroare de calcul , față de cele anterior citate , se desprinde cu claritate faptul că reverificarea unei anumite perioade constituie o măsură de excepție și se putea face doar dacă apăreau date suplimentare care să rezulte din situații ca cele de mai sus (a se vedea lit. a – d).

În această ordine de idei se impune a fi menționat că , potrivit susținerilor contestatoarei , o parte din taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina acesteia prin decizia de impunere atacată a făcut anterior obiectul controlului pe linie de T.V.A. materializat în acte prin care organele de inspecție au constatat că agentul economic verificat ar avea drept de deducere și respectiv de rambursare a impozitului indirect cuprins în facturile din discuție. De asemenea , petenta arata că a înregistrat toate operațiunile efectuate în evidențele sale contabile și că aceste operațiuni au făcut obiectul unor controale efectuate anterior , verificări în urma cărora s-ar fi constatat că nu există neconcordanțe între stocurile factive și cele scriptice și că S.C. X S.R.L. nu datorează impozit pe profit ori T.V.A. la bugetul de stat.

Ulterior însă , prin referatul nr. 2218/14.10.2008 (filele nr. 30-31) , același organ de inspecție fiscală solicită și i se aprobă reverificarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit aferente perioadei aprilie 2003 – septembrie 2004 pe motiv că , s-au descoperit aspecte noi necunoscute la data încheierii precedentei inspecții fiscale și anume faptul că mai mulți furnizori din acea perioadă ai S.C. X S.R.L. nu au putut fi identificați stabilindu-se că aceștia sau nu există în bazele de date a Oficiului Registrul Comerțului (O.R.C.) ori a Administrațiilor Financiare de care ar fi trebuit să aparțină , sau au existat și au fost radiați din evidențele O.R.C. iar documentele contabile au fost distruse. Aceste aspecte noi descoperite de Garda Financiară – Secția Bistrița și consemnate în procesul verbal nr. 502596/06.06.2008 (filele nr. 33-36) au dat naștere la suspiciuni din partea organelor de control asupra realității operațiunilor cuprinse în cele 15 facturi ce fac obiectul cauzei motiv pentru care cu scrisoarea nr. 502733/BN/17.06.2008 (filele nr. 100-102) au sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria Năsăud cu privire la existența posibilității ca administratorul S.C. X S.R.L., d-na P.R. , să fi săvârșit vreuna din faptele de natură penală prevăzute la art. 43 din Legea nr. 82/1991 sau de art. 8 alin. (1) ori art. 9 lit. b). și c). din Legea nr. 241/2005.

Față de cele arătate și în raport de normele legale antecitate , constatăm că aspectele învederate de organele de inspecție fiscală în motivarea solicitării de reverificare a perioadei aprilie 2003 – septembrie 2004 se încadrează astfel în una din situațiile enumerate la pct. 102.4 din Normele de aplicare a Codului de procedură

fiscală și anume în cea referitoare la obținerea de informații de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior regăsită la lit. d). a punctului anterior precizat. De asemenea se încadrează și în situația de excepție prevăzută la litera c). de la pct. 102.4 din Normele metodologice date în aplicarea dispozițiilor anterior citate , aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 care prevede că datele suplimentare , necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil , pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade , pot rezulta și în situația unor solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii , având în vedere că reverificarea s-a efectuat la cererea organelor de control din cadrul Gărzii Financiare – Secția Bistrița-Năsăud aspect ce este consemnat suficient de clar în Capitolul I intitulat “Date despre inspecția fiscală” din Raportul de inspecție fiscală nr. 1624/21.08.2009 (filele nr. 40-67).

Mai mult decât atât petenta se exprimă în termeni generali , neprecizând exact prin ce acte i-au fost verificate anterior impozitul pe profit și/sau taxa pe valoarea adăugată , pentru ce perioade și în ce quantum din totalul sumelor ce fac obiectul contestației organele de control au constatat că societatea poate beneficia de rambursarea T.V.A. – ului ori că nu datorează impozit pe profit suplimentar. În acest context este mai mult decât evident că orice analiză mai detaliată vizând acest aspect nu poate fi efectuată.

Pentru cele de mai sus constatăm că în realitate condițiile legale prevăzute de art. 105 alin. (3) teza a II – a din Codul de procedură fiscală pentru aprobarea reverificării perioadei aprilie 2003 – septembrie 2004 au fost întrunite motiv pentru care cererea petentei de constatare a excepției procedurale de încălcare a principiului unicității inspecției fiscale urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Așa fiind , în continuare , contestația petentei urmează a fi analizată prin prisma excepției de fond ridicate și anume a împlinirii termenului de prescripție pentru obligațiile fiscale privind impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2003 (... lei) și respectiv taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă aceluiași an fiscal 2003 (... lei) împreună cu majorările de întârziere la acest impozit indirect (... lei).

În această ordine de idei precizăm că , în conformitate cu dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală „(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.”. De asemenea , în conformitate cu prevederile art. 92 alin. (2) din Codul de procedură fiscală „Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”.

În cazul concret analizat , termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor bugetare constând în impozit pe profit și respectiv T.V.A. aferente anului fiscal 2003 începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2004. Împlinirea acestui termen urma să aibă loc după 5 ani adică la data de 1 ianuarie 2009. Având însă în vedere că în data de 08.10.2008 a început inspecția fiscală la S.C. X S.R.L., inspecție a cărei rezultate s-au cuprins în Decizia de impunere nr. 484/07.08.2009 , Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 04.08.2009 și Dispoziția de măsuri nr. 615/06.08.2009. Așa fiind , rezultă că în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 92 alin. (2) din Codul de procedură fiscală (citate anterior) potrivit cărora termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale s-a suspendat pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale (08.10.2008) și momentul emiterii Deciziei de impunere (07.08.2009) deci el nu s-a împlinit pe data de 01.01.2009 așa cum eronat susține petenta. Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. 484/07.08.2009 conform art. 131 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se prescrie în termen de 5 ani de la 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept. Cum acest drept a luat naștere în anul 2009 prin emiterea Deciziei de impunere nr. 484/07.08.2009 , titlu de creanță devenit executoriu , rezultă că termenul de prescripție a dreptului de a cere executarea silită va începe la 1 ianuarie 2010 și se va împlini la 1 ianuarie 2015.

Contestatoarea , prin reprezentanții săi , face confuzie între prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale reglementată la art. 91-93 Cod procedură fiscală cu prescripția dreptului de a cere executarea silită reglementată la art. 131-134 din același Cod.

Pentru cele de mai sus , capătul de cerere potrivit căruia petenta invocă excepția împlinirii termenului de prescripție pentru obligațiile fiscale privind impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2003 (... lei) și respectiv taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă aceluiași an fiscal 2003 (... lei) împreună cu majorările de întârziere la acest impozit indirect (... lei) urmează a fi respins ca nefiind întemeiat.

Având în vedere că prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 2416/24.09.2009 (fila nr. 83-91) Activitatea de inspecție fiscală – Bistrița-Năsăud menționează că prin adresa nr. 502733/17.06.2008 (filele nr. 100-102) Garda financiară – Secția Bistrița-Năsăud a întocmit sesizare penală la Parchetul de pe lângă Judecătoria Năsăud , sesizare ce se referă la relațiile comerciale efectuate de S.C. X S.R.L. cu furnizorii considerați „fantomă” , constatăm că în speța analizată sunt incidente dispozițiile art. 214 alin. (1) lit. a). din Codul de Procedură Fiscală , care stipulează că , *“Organul de soluționare competent poate suspenda , prin decizie motivată , soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă”*.

De asemenea sunt incidente prevederile art. 244 alin. (1) pct. 2 din Codul de procedură civilă , conform cărora:

“Instanța poate suspenda judecata:

1.;

2. când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune care ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea”.

Ținând seama că , în cauză , o parte însemnată din obiectul litigiului [suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei) , T.V.A. (... lei) și majorări aferente T.V.A. (... lei)] izvorăște din reevaluarea constatărilor făcute de către organele Gărzii Financiare - Secția Bistrița-Năsăud regăsite atât în cuprinsul procesului verbal nr. 502596/BN/06.06.2008 (filele nr. 33-36) cât și în cel al sesizării nr. 502733/BN/17.06.2008 (filele nr. 100-102) , constatări preluate de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere nr. 484/07.08.2009 (filele nr. 70-74) și potrivit cărora se prezumă că cele 15 facturi emise de diverși furnizori către S.C. X S.R.L. Bistrița sunt false , în realitate operațiunile cuprinse în acestea neavând loc , întocmirea lor fiind menită doar să justifice T.V.A. deductibilă înregistrată ilegal în vederea compensării ori rambursării , constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite , a legalității documentelor întocmite și folosite , inclusiv a realității operațiunilor reflectate în aceste documente, se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

Din acest punct de vedere , confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la facturile în cauză și la realitatea operațiunilor consemnate în acestea ar determina adoptarea , pe fondul cauzei , a unor soluții diferite în ceea ce privește cererea petentei.

Cu alte cuvinte , faptele pentru care s-au sesizat organele de urmărire penală raportate la legislația în materie , au o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și , în consecință , pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare se impune suspendarea procedurii administrative prevăzute de Codul de Procedură Fiscală , până când organele în drept sesizate se vor pronunța asupra realității și legalității documentelor și operațiunilor în cauză.

În aceste condiții urmează ca soluționarea pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L.pentru suma totală de 130.037 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei) , T.V.A. (... lei) și majorări aferente T.V.A. (... lei) să fie suspendată până la încetarea definitivă și irevocabilă a motivelor care au determinat adoptarea acestei soluții.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de ... lei , majorările de întârziere aferente în cuantum de ... lei și taxa pe valoarea adăugată de ... lei stabilite în sarcina petentei ca urmare a diferențelor constatate între soldul scriptic (mai mare) din evidența contabilă și soldul real al mărfurilor inventariate (mai mic) menționăm că , așa cum rezultă din actele dosarului , prin nota explicativă luată de organele de control administratoarei petentei , d-na Petri Ramona , aceasta a declarat că diferențele de inventar provin din faptul că angajații societății au livrat marfa „**pe cont**” la diverse persoane fizice. În condițiile în care petenta nu a operat în contabilitate aceste livrări efective este cât se poate de limpede că măsurile corective

stabilite de către organele de inspecție fiscală pentru intrarea în legalitate sunt pe deplin justificate. Accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar urmează cursul debitului ce le-a generat.

Fată de cele anterior arătate contestația petentei vizând impozitul pe profit stabilit suplimentar de ... lei , majorările de întârziere aferente în quantum de ... lei precum și taxa pe valoarea adăugată de ... lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Nici în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară de ... lei stabilită în sarcina petentei pentru faptul că în lunile ianuarie , aprilie , mai și iunie 2009 a dedus acest impozit indirect deși el era cuprins în facturi care nu conțineau toate datele de identificare ale cumpărătorului S.C. X S.R.L., prin reprezentanții săi , nu a combătut în vreun fel argumentele organelor de control. În concret petenta nici nu tratează în vreun fel acest aspect deși printre altele contestația formulată vizează și această sumă suplimentar stabilită în sarcina sa.

Astfel , constatăm că , potrivit organelor de control , petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de ... lei înscrisă în facturi ce nu cuprindeau informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. e). din Codul fiscal , ori conform art. 146 alin. (1) lit. a). din același act normativ una din condițiile exercitării dreptului de deducere este deținerea unei facturi emise în condițiile art. 155.

Așa fiind , având în vedere că argumentele organelor de control au rămas necombătute , contestația petentei vizând acest capăt de cerere (T.V.A. suplimentar de ... lei) urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Privitor la cererea petentei de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. 484/07.08.2009 (filele nr. 70-74) emisă de A.I.F. Bistrița-Năsăud până la soluționarea contestației precizăm că în conformitate cu prevederile art. 215 alin. (1) din Codul de procedură fiscală „*Introducerea contestației pe cale administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*”. Cu alte cuvinte , potrivit textului legal anterior citat , simplul motiv al introducerii unei căi administrative de atac nu justifică suspendarea executării titlului de creanță (devenit executoriu) atacat.

Pe de altă parte , chiar dacă motivele invocate în susținerea unei astfel de cereri ar fi întemeiate menționăm că Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud nu are competența legală de a dispune suspendarea executării , cererile având un astfel de obiect soluționându-se , potrivit prevederilor art. 215 alin. (2) Cod procedură fiscală , de către instanțele judecătorești.

În ceea ce privește afirmațiile contestatoarei potrivit cărora calculul accesoriilor efectuat de către organele de control nu ar fi corect , precizăm că , în concret , din analiza documentelor aflate la dosar rezultă că la determinarea acestora s-a ținut cont de dispozițiile art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Faptul că prin verificările anterioare nu s-au descoperit neregulile privitoare la identitatea furnizorilor petentei din cele 15 facturi nu o exonerează pe aceasta de plata accesoriilor pentru perioada dintre scadența efectivă a impozitelor și taxelor stabilite suplimentar în sarcina sa pentru aceste operațiuni.

De asemenea , legat de accesorii , mai menționăm că majorările de întârziere aferente celor ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar au fost determinate din datele regăsite în Anexa nr. 4 – fila nr. 29 pe baza regulii de trei simple. Astfel s-a desprins că din totalul majorărilor de întârziere de ... lei calculate pentru impozitul pe profit suplimentar în suma de ... lei pentru perioada dintre 25.01.2008 și 29.07.2009 (551 zile) , ... lei aparțin sumei de ... lei (...*.../... = ...). Prin diferență a mai rezultat și că accesoriile aferente impozitului pe profit de ... lei sunt de ... lei (... – ... = ...).

Pentru considerentele de mai sus , în conformitate cu art. 6 , art. 210 , art. 214 alin. (1) lit. a). și art. 216 alin. (2) și (4) din Codul de procedură fiscală precum și cu art. 244 Cod procedură civilă se ,

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. X S.R.L. în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei) , T.V.A. (... lei) și majorări aferente T.V.A. (... lei) până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală , procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea , în conformitate cu art. 214 alin. (3) din Codul de procedură fiscală precum și cu cele ale art. 244 alin. (2) Cod procedură civilă.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. pentru suma totală ... lei constând în impozit pe profit stabilit suplimentar (... lei) , majorări de întârziere aferente (... lei) și respectiv taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (... lei) și , pe cale de consecință , menținerea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. 484/07.08.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud.

3. Respingerea ca neîntemeiată a capătului de cerere vizând încălcarea principiului de drept procedural fiscal potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit , taxă , contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării , situația concretă încadrându-se în excepțiile de la regula consacrată.

4. Respingerea capătului de cerere privitor la împlinirea termenului de prescripție pentru obligațiile fiscale constând în impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată stabilite suplimentar pentru anul fiscal 2003 , ca fiind neîntemeiat.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR COORDONATOR ,
L.S.

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>