



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 4109/561/04.12.2015

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X SRL-in faliment, inregistrata la AJFP ... (fosta DGFP ...) sub nr. .../...2011 si DGRFP Timisoara sub nr..../...2015

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de ANAF-Directia generala de solutionare a contestatiilor, cu adresa nr. .../...2015 asupra contestației formulată de SC X SRL-in faliment din ..., jud...., CUI RO ..., inmatriculata la ORC ... sub nr. ..., reprezentata prin lichidator judiciar Cabinet individual de Insolventa Z, cu sediul in ..., ..., jud.....

Contestatia a fost formulata impotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....-... .../...2011 privind suma totala de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA;
- ... lei - dobanzi/majorari aferente TVA;

2. Raportului de inspectie fiscala nr....-... .../...2011;

3. Dispozitiei de masuri nr..../...2011

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv 21.07.2011, potrivit copiei dupa confirmarea de primire existenta la dosarul cauzei.

Avand in vedere adresele:

- nr. .../.../...2015 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, de delegare a competenței de soluționare;
- nr. .../.../...2015 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, de transmitere a dosarului contestației,

înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, în temeiul art.3 alin.(1) și (2) din OPANAF Nr. 3333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare și întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art.209 alin.(1) lit.b din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL-in faliment, susține că:

Organul de control a considerat în mod nelegal faptul că petenta a încălcat dispozițiile legale cu privire la cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil, cele referitoare la operațiunile scutite de TVA sau cele referitoare la Declarația informativă privind livrările/prestarile și achizițiile pe teritoriul național Cod 394.

a) Referitor la impozitul pe profit

Petenta consideră că în mod nelegal organul de control a stabilit în sarcina sa un impozit pe profit suplimentar de plată, precum și majorările de întârziere aferente, în condițiile în care nu se specifică în actul de control faptul că la determinarea bazei impozabile și calculul impozitului pe profit, pentru creanțele incerte se pot constitui provizioane deductibile fiscale în următoarele procente:

- 30% dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:
 - a) sunt înregistrate după 01.01.2004;
 - b) sunt neincasate de 270 zile;
 - c) sunt datorate de o persoană neafiliată;
 - d) nu sunt garantate de o altă persoană;
 - e) au fost incluse în veniturile impozabile;
- 100% dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:
 - a. sunt înregistrate după 01.01.2007;
 - b.sunt detinute față de societăți pentru care este declarată procedura de deschidere a insolvenței;
 - c. sunt îndeplinite și criteriile stabilite la pct. c, d, e de mai sus.

Organul de control nu a ținut cont de faptul că societatea, prin reprezentantul sau legal, a depus Adresa nr. 442/2011 cu firmele de la care are sume importante de recuperat, firme asupra cărora s-a deschis procedura insolvenței respectiv: SC F... I..., SC A... C... SRL, SC A... SRL, SC A... D...

C... SRL, SC A... D... C... C... SRL, SC T... I... SRL, SC A... I... SRL, SC K... R... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL.

Indiferent de regimul fiscal al provizionului, pierderea din creanta este deductibila fiscal 100% daca debitorul inregistreaza dificultati financiare majore care ii afecteaza intregul patrimoniu.

In aceste conditii rezulta nelegalitatea constatarilor facute de catre organul de control cu privire la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei.

Mai mult, nelegalitatea stabilirii acestui impozit pe profit suplimentar reiese si din Adresa nr. .../...2001 emisa de catre Administratia Finantelor Publice ... prin care se aduce la cunostinta societatii petente faptul ca la aceea data mai avea de plata un impozit pe profit in suma de 10.888 lei.

b) Referitor la taxa pe valoare adaugata

Cu privire la constatările organului de control referitoare la TVA, acestea sunt nelegale intrucat nu s-a tinut cont de faptul ca baza de impozitare se reduce in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate nu se poate incasa din cauza falimentului clientului.

Un alt aspect de nelegalitate ar fi cel referitor la constatarea facuta de catre organul de control prin care se stabileste TVA de plata suplimentar, intrucat societatea nu a depus declaratia 394 aferenta anilor 2007-2010.

Declaratia 394 a fost introdusa prin OMEF nr. 702/14.05.2007, act care a intrat in vigoare la data de 04.06.2007. Potrivit acestui act normativ, declaratia se depune semestrial, astfel incat pentru anul 2007 societatea avea obligatia depunerii acestei declaratii aferenta semestrului 2, intrucat legea nu dispune pentru trecut, ci numai pentru viitor.

Deasemenea, potrivit aceluiasi act normativ, pentru persoanele impozabile care nu au depus declaratia informativa, desi in decontul de TVA au declarat livrari/prestari/achizitii pe teritoriul national, se emit:

- notificari pentru nedepunerea declaratiei sau,
- notificari pentru corectarea declaratiei;

Aceste notificari ar fi trebuit sa fie emise de catre aceeasi institutie care a emis si actul de control.

Astfel de notificari nu au fost primite de petenta, ceea ce poate duce la concluzia ca asertiunea organelor de inspectie poate fi eronata, de vreme ce societatea nu a fost notificata in conformitate cu dispozitiile legale in materie.

Nu s-a tinut cont de faptul ca anumite facturi au fost emise catre societati afiliate, desi in actul de control se specifica in mod clar persoanele afiliate petentei, in speta fiind aplicabile dispozitiile Deciziei Curtii

Europene de Justitie din data de 09.06.2011 unde se arata cum se stabileste baza de impozitare a TVA in cazul tranzactiilor intre parti afiliate.

Un alt aspect de nelegalitate cu privire la TVA stabilit suplimentar de plata ar fi acela ca, prin Adresa nr. .../...2011 Administratia Finantelor Publice ... comunica petentei ca mai are de plata ... lei reprezentand TVA.

De asemenea petenta a achitat in data de ...2011, cu OP nr. ..., suma de ... lei reprezentand TVA. Ca atare, obligatia de plata din Decizia de impunere aratata asa cum este stabilita, nu este conforma cu starea de fapt a obligatiei fiscale de aceasta natura.

In drept, petenta invoca Ordinul nr. 702 din data de 14 mai 2007 al ANAF publicat in M. Of. nr. 376 din 4 iulie 2007 care precizeaza:

Art. 1. *"Persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania sunt obligate sa declare toate livrarile de bunuri, prestarile de servicii si achizitiile de bunuri si servicii realizate, pe teritoriul Romaniei, catre/de la alte persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, incepând cu data de 1 ianuarie 2007";*

In Anexa nr. 3 privind "Procedura de gestiune a formularului 394, pct. 3 Verificarea formala a informatiei", se arata urmatoarele:

„3.1. Dupa primirea declaratiei, organul fiscal competent va verifica: ... ", dupa care. „3.2. Dupa prelucrarea declaratiilor informative vor fi identificate:

- persoanele impozabile care nu au depus declaratiile informative, desi in decontul de TVA au declarat livrari/prestari/achizitii pe teritoriul national, potrivit pct. 3.1 lit. b);

- persoanele impozabile care au depus declaratii informative care prezinta erori, potrivit pct. 3.1 lit. a)", fapt care presupune:

„3.3. Pentru persoanele impozabile prevăzute la pct. 3.2 se emit:

a) notificari pentru nedepunerea declaratiei;

b) notificari pentru corectarea declaratiei.

3.4. Notificarile prevazute la pct. 3.3 se emit pâna cel târziu la data de 15 a lunii urmatoare termenului legal de depunere a declaratiei informative."

Se considera ca fata de aceste aspecte de nelegalitate invocate se impune reanalizarea actelor administrative atacate, in conditiile in care in baza acestor acte administrative au fost emise acte de executare (anterioare emiterii actelor administrative), acte de executare atacate de catre societate la instanta judecatoreasca competenta.

In functie de alte documente identificate, petenta intelege sa mai aduca completari la prezenta contestatie.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr....-... ..2011, organele de inspectie au constatat urmatoarele:

a) Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.04.2007 – 31.12.2010.

In perioada supusa inspectiei fiscale societatea a realizat venituri din activitatea de prestari servicii protectie si paza.

Urmare informatiilor primite de la Biroul Judetean de Informatii Fiscale din cadrul DGFP ..., referitor la neconcordanțele rezultate din declararea achizitiilor/livrarilor pe teritoriul national, se constata existenta unor diferente mari intre livrarile declarate de catre SC X SRL si achizitiile declarate de partenerii beneficiari ai prestarilor de servicii efectuate de societatea verificata. Aceste diferente sunt datorate urmare a faptului ca in perioada 2007-2010 contribuabilul verificat nu a intocmit si nu a depus la organul fiscal teritorial Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile pe teritoriul national cod 394.

In vederea stabilirii cauzelor care au generat neconcordanțe din Declaratia 394 pentru perioada 2007-2010, neconcordanțe transmise de Biroul Judetean de Informatii Fiscale ,organele de inspectie fiscala au intrepris urmatoarele actiuni:

I. Control incrucisat la societatile pentru care SC X SRL a prestat servicii de protectie si paza;

II. Solicitare de informatii de la alte persoane juridice cu care societatea verificata a avut raporturi economice in vederea determinarii starii de fapt fiscale

Rezultatele actiunilor:

I. Control incrucisat:

1. SC N... S... C... SA ...

Urmare controlului s-a constatat ca in perioada aprilie 2007-decembrie 2010, SC X SRL a emis un numar de 45 facturi fiscale pentru SC N... S... C... SA ... in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei, reprezentand servicii de protectie si paza. Facturile emise de SC X SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC N... S... C... SA

SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila venituri in valoare de ... lei (cu TVA in valoare de ... lei).

Diferenta de ... lei (valoare fara TVA) cu TVA aferenta de ... lei corespunzatoare unui numar de 31 facturi fiscale emise, nu a fost inregistrata in evidenta contabila a SC X SRL.

2. SC J... S... C... SRL ...

Urmare controlului s-a constatat ca in perioada aprilie 2007-decembrie 2010 SC X SRL a emis un numar de 41 facturi fiscale pentru SC J... S... C... SRL ... in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei, reprezentand servicii de protectie si paza. Facturile emise de SC X SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC J... S... C... SRL

SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila venituri in valoare de ... lei (cu TVA in valoare de ... lei).

Diferenta de ... lei (valoare fara TVA) cu TVA aferenta de ... lei corespunzatoare unui numar de 39 facturi fiscale emise nu a fost inregistrata in evidenta contabila a SC X SRL.

3. SC U... SA ...

Urmare controlului s-a constatat ca in perioada aprilie 2007-decembrie 2010, SC X SRL a emis un numar de 45 facturi fiscale pentru SC U... SA in valoare totala de ... lei cu TVA in valoare de ... lei reprezentand servicii de protectie si paza. Facturile emise de SC X SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC U... SA.

SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila venituri in valoare de ... lei (cu TVA in valoare de ... lei).

Diferenta de ... lei (valoare fara TVA) cu TVA aferenta de ... lei corespunzatoare unui numar de 42 facturi fiscale emise nu a fost inregistrata in evidenta contabila a SC X SRL.

4. SC C... M... SRL ...

Urmare controlului s-a constatat ca in perioada: aprilie 2007-decembrie 2010, SC X SRL a emis un numar de 22 facturi fiscale pentru SC C... M... SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei (reprezentand servicii de protectie si paza). Facturile emise de SC X SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC C... M... SRL.

SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile in suma de ... lei cu TVA in valoare de ... lei, aferente celor 22 facturi fiscale emise pentru SC C... M... SRL.

5. SC A... M... B... SRL

Urmare controlului s-a constatat ca in perioada: aprilie 2007-decembrie 2010, SC X SRL a emis un numar de 11 facturi fiscale pentru SC A... M... B... SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei (reprezentand servicii de protectie si paza). Facturile emise de SC X SRL in

valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC A... M... B... SRL.

SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile in suma de ... lei cu TVA in valoare de ... lei, aferente celor 11 facturi fiscale emise pentru SC A... M... B... SRL in anul 2010.

6. SC R... SA ...

Urmare controlului s-a constatat ca in perioada: aprilie 2007-decembrie 2010, SC X SRL a emis un numar de 8 facturi fiscale pentru SC R... SA in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei , reprezentand servicii de protectie si paza. Facturile emise de SC X SRL in valoare de ... lei cu TVA in valoare de ... lei au fost inregistrate in evidenta contabila a SC R... SA.

SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile in suma de ... lei cu TVA in valoare de ... lei, aferente celor 8 facturi fiscale emise pentru SC R... SA in anul 2010.

In concluzie, la societatile mai sus mentionate, la care s-a efectuat control incrucisat, in perioada aprilie 2007-decembrie 2010 SC X SRL a emis facturi fiscale in valoare de ... lei cu TVA aferenta in suma de ... lei, din care:

- venituri in valoare de ... lei cu TVA aferenta de ... lei nu au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL;
- venituri in valoare de ... lei cu TVA aferenta de ... lei - au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL;

Facturile fiscale emise de catre SC X SRL, au fost achitate in totalitate prin cont bancar de catre beneficiarii prestarilor de servicii nominalizati mai sus.

II. SOLICITARE INFORMATII SI DATE DE LA TERTI

Urmare raspunsurilor primite de la societatile comerciale in calitate de clienti cumparatori ai SC X SRL, de la care au fost solicitate date sau informatii, s-a constatat:

1) SC C... A... SA ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL, in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalul de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 87 facturi fiscale emise pentru SC C... A... SA

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC C... A... SA ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

2) SC ... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client, in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL, in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 2 facturi fiscale emise pentru SC ... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC ... SRL ... este de ... lei, cu TVA aferenta de ... lei aferente anului 2007.

3) SC A... T... I... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 15 facturi fiscale emise pentru SC A... T... I... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC A... T... I... SRL ... este de ... lei, cu TVA aferenta de ... lei.

4) SC ... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL- in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 105 facturi fiscale emise pentru SC ... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC ... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

5) SC A... SA ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL, in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 44 facturi fiscale emise pentru SC A... SA

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC A... SA ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

6) SC S... R... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL- in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 68 facturi fiscale emise pentru SC S... R... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC S... R... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

7) SC I... L... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 43 facturi fiscale emise pentru SC I... L... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC I... L... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

8) SC R... I... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 17 facturi fiscale emise pentru SC R... I... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC R... I... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

9) SC Q... I... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 41 facturi fiscale emise pentru SC Q... I... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC Q... I... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

10) SC C... G... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010,

SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 18 facturi fiscale emise pentru SC C... G... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC C... G... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

11) SC T... B... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 2 facturi fiscale emise pentru SC T... B... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC T... B... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

12) SC Q... SA ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 3 facturi fiscale emise pentru SC Q... SA

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC Q... SA ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

13) SC C... C... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL- in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 37 facturi fiscale emise pentru SC C... C... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC C... C... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

14) SC A... G... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 4 facturi fiscale emise pentru SC A... G... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC A... G... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

15) SC T... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalerele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 3 facturi fiscale emise pentru SC T... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC T... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

16) SC P... S... G...C... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalerele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 22 facturi fiscale emise pentru SC P... S... G...C... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC P... S... G...C... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

17) SC C... SA ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalerele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 25 facturi fiscale emise pentru SC C... SA

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC C... SA ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

18) SC T... I... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalerele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 23 facturi fiscale emise pentru SC T... I... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC T... I... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

19) SC R... S... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii

(respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 22 facturi fiscale emise pentru SC R... S... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC R... S... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

20) SC S... SA ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 22 facturi fiscale emise pentru SC S... SA

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC S... SA ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

21) SC L.. I.. D.. S... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 8 facturi fiscale emise pentru SC L.. I.. D.. S... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC L.. I.. D.. S... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei , aferente anului 2009.

22) SC M... C... R... SA ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL- in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 19 facturi fiscale emise pentru SC M... C... R... SA

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC M... C... R... SA ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

23) SC C... R.. SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalile de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010,

SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 14 facturi fiscale emise pentru SC C... R.. SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC C... R.. SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

24) SC A... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 21 facturi fiscale emise pentru SC A... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC A... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

25) SC A... C... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 23 facturi fiscale emise pentru SC A... C... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC A... C... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei.

26) SC ... L... C... SRL ...

Din analiza documentelor prezentate de client in comparatie cu documentele prezentate de SC X SRL in calitate de furnizor de servicii (respectiv: facturi fiscale emise, Jurnalenele de vanzari si balante de verificare), s-a constatat ca pentru perioada: aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 12 facturi fiscale emise pentru SC ... L... C... SRL

Valoarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila de catre SC X SRL pentru SC ... L... C... SRL ... este de ... lei cu TVA aferenta de ... lei, aferente anului 2010.

In concluzie, pentru societatile mai sus prezentate de la care au fost solicitate date si informatii, rezulta ca in perioada aprilie 2007 - decembrie 2010, contribuabilul verificat a emis facturi fiscale pentru servicii prestate in valoare de ... lei (cu TVA aferenta de ... lei), reprezentand venituri realizate care nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile realizate, conform facturilor emise catre beneficiari.

Pentru perioada supusa inspectiei fiscale 01.04.2007-31.12.2010 s-a calculat impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei, astfel:

- **pentru anul 2007:** pierderea inregistrata,pe cumulat ,la data de 31.12.2007 in valoare de ... lei va fi influentata cu:

- cheltuieli nedeductibile identificate in timpul inspectiei fiscale in valoare totala de ... lei (din care ... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal in perioada 01.01.2007-31.03.2007, perioada supusa unei inspectii fiscale anterioare concretizata in Raportul de inspectie fiscala generala nr. .../...2007);

- venituri care nu au fost inregistrate in evidenta contabila in valoare de ... lei;

- venituri inregistrate eronat in suma de ... lei cu care se va diminua masa impozabila, rezultand profit impozabil in suma de ... lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei. (... lei x 16%).

- **pentru anul 2008:** pierderea inregistrata de societatea in valoare de ... lei, va fi influentata cu:

- provizioane legale (ca si cheltuiala deductibila) in suma de ... lei;

- cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei;

- venituri care nu au fost inregistrate in evidenta contabila in valoare de ... lei, rezultand profit impozabil in suma de ... lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

- **pentru anul 2009:** societatea a inregistrat profit in valoare de ... lei, care va fi influentat cu:

- provizioane legale (ca si cheltuiala deductibila) in suma de ... lei;

- cheltuieli nedeductibile fiscal in valoare totala de ... lei ;

- venituri care nu au fost inregistrate in evidenta contabila in valoare de ... lei, rezultand profit impozabil in suma de ... lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit in suma de ... lei (... lei x 16%); intrucat societatea a declarat si a virat impozit minim in suma de ... lei, rezulta impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei.

- **pentru anul 2010:** pierderea inregistrata de catre societate in valoare de ... lei, va fi influentata cu:

- provizioane legale (ca si cheltuiala deductibila) in suma de ... lei;

- cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei;

- venituri care nu au fost inregistrate in evidenta contabila in valoare de ... lei, rezultand profit impozabil in suma de ... lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit in suma de ... lei. (... lei x 16%); intrucat societatea a calculat si declarat impozit minim in suma de ... lei, rezulta impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei lei, in timpul inspectiei fiscale au fost calculate accesorii in suma totala de ... lei, astfel:

a) ... lei - majorari de intarziere, conform art.119 si 120 din OG nr.92/2003 R privind Codul de Procedura Fiscala;

b) ... lei - penalitati de intarziere, conform art.120¹ din OG nr.92/2003 R privind Codul de Procedura Fiscala.

b) Cu privire la TVA

Din verificarea documentelor puse la dispozitie, respectiv raportul de inspectie fiscala generala precedent, jurnalele de cumparari, jurnalele de vanzari, balantele de verificare, precum si documentele de plata s-a constatat ca pentru perioada aprilie 2007-decembrie 2010:

- societatea a inregistrat TVA de plata in suma totala de ... lei;
- societatea a declarat TVA de plata in suma totala de ... lei, suma care a fost achitata.

Rezulta TVA nedeclarata la organul fiscal teritorial in suma totala de ... lei.

Pentru societatile prezentate la punctul anterior "Cu privire la impozitul pe profit", de la care au fost solicitate date si informatii, rezulta ca in perioada aprilie 2007 - decembrie 2010, contribuabilul verificat a emis facturi fiscale pentru servicii prestate in valoare de ... lei cu TVA aferenta de ... lei, reprezentand venituri realizate care nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

Pentru perioada supusa inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar TVA de plata in suma totala de ... lei, provenita din:

- suma de ... lei reprezentand TVA nedeclarata la organul fiscal teritorial. Prin compararea datelor din evidenta contabila, respectiv balanta de verificare, jurnalele de TVA(cumparari si vanzari), cu datele din evidenta pe platitor, se constata ca pentru perioada supusa controlului societatea a inregistrat TVA de plata in suma totala de ... lei, iar la organul fiscal teritorial societatea a declarat TVA de plata in suma totala de ... lei .

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa de doua ori, conform Facturii nr. .../...2007 emisa de SC S... P... SRL societate afiliata si chitantei nr. .../...2007, inregistrata in Registrul de casa aferent lunii august 2007 , reprezentand servicii de scolarizare pe care societatea furnizoare nu le-a inregistrat in evidenta contabila, deci exigibilitatea taxei nu s-a realizat.

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa aferenta achizitionarii de bunuri personale fara legatura cu obiectul de activitate al societatii.

- suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta facturilor fiscale emise de SC X SRL, identificate la cotorul blocurilor de facturi si care nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

- suma de ... lei nu constituie TVA colectata, intrucat contribuabilul verificat a inregistrat in evidenta contabila venituri cu TVA aferenta, realizate de catre o alta societate (SC S... P... SRL ...), si ca atare organele de inspectie fiscala au influentat soldul TVA, in sensul diminuarii obligatiei de plata .

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa fara documente justificative.

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa fara a avea la baza documente justificative , din care: ... lei (inregistrata de contribuabil in luna decembrie 2008) si ... lei (inregistrata de contribuabil in luna iunie 2009).

- suma de ... lei reprezentand TVA aferenta livrarilor de servicii efectuate de catre contribuabil neinregistrate in evidenta contabila (confirmate de catre societatile la care s-a efectuat control incrucisat sau de la care au fost solicitate date si informatii).

Pentru TVA stabilita suplimentar in timpul inspectiei fiscale, au fost calculate accesorii in suma totala de ... lei, astfel:

a) ... lei - majorari de intarziere, conform art.119 si 120 din OG nr.92/2003 R privind Codul de Procedura Fiscala;

b) ... lei - penalitati de intarziere, conform art.120¹ din OG nr.92/2003 R privind Codul de Procedura Fiscala.

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

SC X SRL-in faliment are sediul in ..., jud...., CUI RO ..., inmatriculata la ORC ... sub nr. ..., reprezentata prin lichidator judiciar Cabinet individual de Insolventa Z, cu sediul in ..., ..., jud.....

Prin Decizia de solutionare nr..../...2012 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul ANAF a fost suspendata solutionarea cauzei, pana la incetarea definitiva a motivului care a determinat suspendarea, in speta fiind inaintat Parchetului de pe langa Tribunalul ..., de catre organele de inspectie fiscala, procesul-verbal nr..../...2011 in vederea stabilirii daca pentru faptele constatate se impune inceperea urmaririi penale fata de administratorul societatii pentru infractiunea prevazuta de art.9 alin.1 lit.b) din Legea 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul ... din 18.06.2013, in Dosar nr.../.../2011, se dispune „scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului M... H... S.....pentru savarsirea infractiunii de evaziune fiscala , prevazuta si pedepsita de art.9 alin.1 lit.b) din Legea nr.241/2005, cu aplicarea art.41 alin.2 Cod penal” si aplicarea unei sanctiuni administrative cu titlu de amenda in suma de ... lei.

Aceasta Ordonanta a ramas definitiva prin neexercitarea cailor de atac prevazute de lege, asa dupa cum rezulta din adresa nr.../.../...2015 inaintata Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP ... de Serviciul Juridic:

„...ordonanta din data de 18.06.2013 este definitiva, intrucat s-a retinut ca din raportul de expertiza contabila la care DGFP ... a formulat obiectiuni...rezulta ca sumele datorate statului, conform documentelor prezentate sunt:

- valoarea la zi a impozitului pe profit ... lei
- valoarea la zi a TVA ... lei,

totalul fiind de ... lei.

...prejudiciul stabilit prin expertiza este de ... lei, suma pe care invinuitul a achitat-o in cursul urmaririi penale”.

Pe cale doctrinara si jurisprudentiala, deoarece nu exista o reglementare expresa in acest sens , nu au autoritate de lucru judecat solutiile pronuntate in cursul urmaririi penale , respectiv ordonantele si rezolutiile procurorului, emise in baza art. 242-248 C. pr. pen. (incetarea urmaririi penale) si art. 249–249 1 C. pr. pen. (scoaterea de sub urmarire penala), rezolutia de scoatere de sub urmarire penala neavand caracterul unei hotarari definitive care sa se poata opune cu forta lucrului judecat intr-o actiune civila ulterioara.

Prin scoaterea de sub urmărire, procurorul confirmă inexistenta infractiunii cercetate si, drept urmare, nevinovăția penală a inculpatului. Ordonanța nu are puterea de lucru judecat, nefiind o hotărâre de achitare.

Efectele unei ordonante a procurorului prin care s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala si aplicarea unei sanctiuni administrative asupra actiunii civile având ca obiect repararea pagubei cauzate prin pretinsa fapta penala nu pot fi guvernate de prevederile art. 22 din Codul de procedura penala, potrivit carora hotarârea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat în fata instantei civile, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savârsit-o si la vinovatia acesteia, întrucât nu constituie o hotarâre penala definitiva în sensul textului legal.

Avand in vedere cele prezentate, organul de solutionare a contestatiilor urmeaza a se pronunta, pe fondul cauzei, atat asupra intregii sume contestate de catre petenta, respectiv ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
 - ... lei - dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - TVA;
 - ... lei - dobanzi/majorari aferente TVA,
- cat si asupra celorlalte capete de cerere din contestatie.

A. Referitor la capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr....-... ..2011

Titlul de creanță fiscală este actul juridic prin care se stabilește și se individualizează mărimea unei obligații fiscale (impozite, taxe, contribuții, amenzi etc.), pe fiecare contribuabil, pentru o materie impozabilă, pe o perioadă de timp.

Titlul de creanță se comunică persoanei obligate la plată și poate fi atacat în condițiile legii.

Conform art.205 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, "ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanța, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspectie fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta."

Din prevederile legale citate, se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu este titlu de creanta si nu poate fi contestat decat impreuna cu Decizia de impunere care are acest caracter, fiind opozabilă petentei și fiind cea care produce efecte față de petentă. Raportul de inspectie fiscala reprezinta un raport scris, în care sunt prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic si legal.

Avand in vedere aceste aspecte, contestația impotriva Raportului de inspectie fiscala nr....-... ..2011 urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.-... ..2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată

stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia stand Raportul de inspectie fiscală nr....-2011.

B. Referitor la capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ...-... ..2011

1. Cu privire la impozitul pe profit

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii, de catre organele de inspectie fiscala, a unui impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si dobanzi/majorari aferente in suma de ... lei, in conditiile in care petenta isi motiveaza contestatia doar in ceea ce priveste modul de calcul al provizioanelor, iar prin actul de inspectie s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de ... lei reprezentand venituri realizate care nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

In fapt, in Raportul de inspectie fiscala s-a consemnat faptul ca pe perioada supusa verificarii, aprilie 2007- decembrie 2010, SC X SRL-in faliment:

- nu a intocmit si nu a depus la organul fiscal teritorial Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile pe teritoriul national cod 394;
- nu a inregistrat in evidenta contabila pe conturile de venituri un numar total de 853 facturi in suma totala de ... lei, emise catre 32 de societati comerciale care si-au declarat achizitiile de servicii facturate de petenta.

Prin contestatie, petenta considera ca in mod nelegal organul de control a stabilit in sarcina sa impozitul pe profit suplimentar de plata, precum si majorarile de intarziere aferente, in conditiile in care nu se specifica in actul de control faptul ca la determinarea bazei impozabile si calculul impozitului pe profit, pentru creantele incerte se pot constitui provizioane deductibile fiscal in procentele prevazute de Codul fiscal.

De asemenea, organul de control nu a tinut cont de faptul ca societatea a depus Adresa nr. 442/2011 cu un numar de 11 firme de la care are sume importante de recuperat, firme asupra carora s-a deschis procedura insolventei si ca indiferent de regimul fiscal al provizionului, pierderea din creanta este deductibila fiscal 100% daca debitorul inregistraza dificultati financiare majore care ii afecteaza intregul patrimoniu.

In drept, sunt incidente prevederile Codului fiscal referitoare la stabilirea profitului impozabil si ale Normelor metodologice de aplicare, dupa cum urmeaza:

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal...”

Norme:

“ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Asa după cum rezulta din textele de mai sus, veniturile omise a fi înregistrate în contabilitate se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, așa cum de altfel au procedat organele de inspecție fiscală, întregind masa impozabilă aferentă fiecărui an din perioada 2007-2010 cu sumele aferente facturilor emise de petenta și neînregistrate în contabilitate.

Modul de evidențiere în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor efectuate de o entitate în desfășurarea activității ei, este reglementat de Legea 82/1991 a contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 și 17 precizează:

„ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

ART. 17

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”

De asemenea, în OMFP nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabil până la 31.12.2009, sunt stabilite regulile de recunoaștere a veniturilor, potrivit modului de obținere a acestora, conținutul articolelor fiind preluat de OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil începând cu 01.01.2010, fiind schimbată doar numerotarea articolelor:

„207. - (1) *Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri neta, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).*

209. - (1) *În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.*

(2) *Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului sau de activitate, precum și activitățile conexe acestora.*

(3) *Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natura de veniturile din aceasta activitate.*

211. - *Contabilitatea veniturilor se tine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

- a) *venituri din exploatare;*
- b) *venituri financiare;*
- c) *venituri extraordinare.*

212. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

- a) *venituri din vânzarea de produse și mărfuri....și prestări de servicii;*

215.- (1)*Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.*”

Cu alte cuvinte, indiferent de natura veniturilor obținute care duc la creșterea beneficiilor obținute ca urmare a desfășurării obiectului de activitate al unei entități, aceste venituri este obligatoriu a fi înregistrate în contabilitate, în conturile corespunzătoare.

Prin contestație petenta nu combate constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neînregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise către beneficiarii serviciilor de pază efectuate de SC X-in faliment și nedeclararea acestora în Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național cod 394 pe întreaga perioadă supusă verificării, respectiv aprilie 2007-decembrie 2010, nu aduce niciun argument prin care să motiveze aceste fapte neconforme cu legislația contabilă și fiscală, invocând doar faptul că societatea are sume importante de recuperat de la un număr de 11 firme asupra cărora s-a deschis procedura insolvenței și că indiferent de regimul fiscal al provizionului, pierderea din creanță este deductibilă fiscal 100% dacă debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întregul patrimoniu.

Referitor la susținerea din contestație potrivit căreia “*nu se specifică în actul de control faptul că la determinarea bazei impozabile și calculul impozitului pe profit, pentru creanțele incerte se pot constitui provizioane*

deductibile fiscal...” facem precizarea ca din aceasta formulare nu rezulta ca petentul si-ar fi exercitat dreptul de deducere a provizioanelor pentru creantele incerte , in cotele si conditiile stabilite la art.22 din Codul fiscal:

“ART. 22 Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de ... 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;*

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;*
- 2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”*

Mai mult, intrarea in insolventa a celor 11 societati de la care petenta avea sume importante de incasat nu reprezinta o conditie care sa-i confere posibilitatea constituirii unui provizion de 100% din valoarea creantelor, intrucat prevederea legala face referire la momentul cand este *declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație* si nu la data deschiderii procedurii insolventei.

Facem precizarea ca la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de inspectie au tinut cont de dreptul petentei de a-si constitui provizioane, influentand baza impozabila stabilita suplimentar la

nivelul anilor 2008 si 2009, in sensul diminuarii, cu suma totala de ... lei, considerand-o cheltuiala deductibila.

Raportat la aceasta, sustinerile din contestatie sunt doar teoretice, cu trimitere la texte legale, fara a se concretiza in situatii precise, respectiv inregistrari contabile, facturi emise catre clienti, valoare, data la care asupra lor a fost declansata o procedura prevazuta de legi speciale sau alte asemenea informatii.

In alta ordine de idei, in cauza a fost reluata procedura de solutionare, care a fost suspendata prin Decizia nr.../...2012 emisa de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul ANAF, pana la incetarea definitiva a motivului care a determinat suspendarea, respectiv prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul ... din 18.06.2013, in Dosar nr.../.../2011, se dispune scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului M... H... S..., administratorul SC X-in faliment, Ordonanta care a ramas definitiva.

In dosarul penal s-a dispus efectuarea unei expertize contabile, cu o serie de obiective stabilite atat de organul de cercetare penala, cat si de partea vatamata fosta DGFP ... si de invinuit. Din expertiza rezulta ca suma datorata statului, cu titlu de prejudiciu, de catre X-in faliment este de ... lei, reprezentand:

- valoarea la zi a impozitului pe profit ... lei
- valoarea la zi a TVA ... lei.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, se constata ca diferenta intre suma stabilita de organele de inspectie fiscala (... lei) si suma stabilita de expertul contabil (... lei) este de ... lei reprezentand (citam din expertiza):

„Facturi neinregistrate: ... lei x 16% = ... lei

Alte cauze (cheltuieli nedeductibile,

provizioane neinregistrate etc): - ... lei”

Avand in vedere prevederile pct.10.4 din OPANAF 2.906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

“10.4. La solutia contestatiilor, organele de solutia se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”,

organul de solutionare a contestatiei se va pronunta asupra concluziilor expertizei raportat la constatările organelor de inspectie fiscala.

In vederea emiterii raspunsului la intrebarea nr.1 din expertiza, expertul contabil a avut in vedere documentele pe perioada aprilie 2007-iunie 2011, in conditiile in care inspectia fiscala a vizat perioada pana la 31.12.2010, impozitul pe profit suplimentar fiind stabilit pe baza datelor, informatiilor si documentelor puse la dispozitie de petenta pentru perioada aprilie 2007-decembrie 2010.

Potrivit prevederilor art.84 „Corectarea declarațiilor fiscale” din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

“(6) În situația în care în timpul inspectiei fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspectiei fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

Astfel, suma de ... lei la care expertul calculeaza impozit pe profit in suma de ... lei, reprezinta diferenta intre baza impozabila stabilita suplimentar de organele de inspectie ca urmare a neinregistrarii in evidenta contabila a petentei a facturilor emise in perioada supusa inspectiei fiscale si contravaloarea unei parti din aceste facturi fiscale inregistrate de petenta in contabilitate in luna aprilie 2011 (... lei).

Aceasta operatiune este contrara prevederilor legale mai sus citate si in mod eronat expertul contabil a luat-o in considerare, inregistrarea contabila fiind efectuata intr-o perioada care excede perioada supusa inspectiei fiscale si vizeaza evenimente care au fost supuse inspectiei fiscale.

Pe cale de consecinta, organul de solutionare nu isi insuseste constatarile si concluziile expertului contabil in ceea ce priveste cuantumul impozitului pe profit datorat de petenta.

Intrucat prin contestatie petenta nu aduce argumente concrete, sustinute de dovezi, prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, se va face aplicatiunea art.206 si 213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile

legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

In OPANAF 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.2.5 se precizeaza:

“2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației

2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Asa dupa cum rezulta din textele legale de mai sus, contestatorul trebuie sa-si motiveze contestatia in fapt, expunand pe larg motivele pentru care intelege sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, prezentand si dovezi care sa sustina cele mentionate.

Organul de solutionare analizeaza contestatia doar in limitele in care a fost sesizat, neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care a contestat actul administrativ fiscal.

Pe cale de consecinta, intrucat petenta nu-si sustine cu argumente contestatia formulata impotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei decat prin invocarea unui drept prevazut de un temei legal, neprecizand daca a beneficiat sau nu de el, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca nesustinuta si neintemeiata.

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ... lei aferente debitului stabilit suplimentar si analizat mai sus, in speta sunt aplicabile prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ ART.119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART.120¹

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de

scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

.....
(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Intrucat urmare analizei efectuate, organul de solutionare a constatat ca debitul de ... lei reprezentand impozit pe profit este datorat, potrivit principiului „accesoriul urmeaza principalul”, si majorarile de intarziere in suma de ... lei sunt datorate.

2. Cu privire la TVA

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii, de catre organele de inspectie fiscala, a unei TVA suplimentare in suma de ... lei si dobanzi/majorari aferente in suma de ... lei, in conditiile in care petenta nu aduce argumente prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin actul administrativ atacat organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar TVA de plata in suma totala de ... lei aferenta perioadei aprilie 2007-decembrie 2010, rezultata din:

- societatea nu a declarat la organul fiscal teritorial TVA in suma totala de ... lei, rezultata ca urmare a compararii datelor din evidenta contabila, respectiv balanta de verificare, jurnalele de TVA(cumparari si vanzari), cu datele din evidenta pe platitor;

- pentru societatile prezentate la punctul anterior “Cu privire la impozitul pe profit”, de la care au fost solicitate date si informatii, contribuabilul verificat a emis facturi fiscale pentru servicii prestate in valoare de ... lei cu TVA colectata de ... lei, care nu a fost inregistrata in evidenta contabila.

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa de doua ori, conform facturii nr. .../...2007 emisa de SC S... P... SRL societate afiliata si chitantei nr. .../...2007, inregistrata in Registrul de casa aferent lunii august 2007, reprezentand servicii de scolarizare pe care societatea furnizoare nu le-a inregistrat in evidenta contabila, deci exigibilitatea taxei nu s-a realizat.

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa aferenta achizitionarii de bunuri personale fara legatura cu obiectul de activitate al societatii.

- suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta facturilor fiscale emise de SC X SRL, identificate la cotorul blocurilor de facturi si care nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

- suma de ... lei nu constituie TVA colectata, intrucat contribuabilul verificat a inregistrat in evidenta contabila venituri cu TVA aferenta,

realizate de catre o alta societate (SC S... P... SRL ...), si ca atare organele de inspectie fiscala au influentat soldul TVA, in sensul diminuarii obligatiei de plata .

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa fara documente justificative.

- suma de ... lei reprezentand TVA dedusa fara a avea la baza documente justificative , din care: ... lei (inregistrata de contribuabil in luna decembrie 2008) si ... lei (inregistrata de contribuabil in luna iunie 2009).

- suma de ... lei reprezentand TVA aferenta livrarilor de servicii efectuate de catre contribuabil neinregistrate in evidenta contabila (confirmate de catre societatile la care s-a efectuat control incrucisat sau de la care au fost solicitate date si informatii).

Prin contestatie petenta sustine ca organul de control stabileste TVA de plata suplimentara, intrucat societatea nu a depus declaratia 394 aferenta anilor 2007-2010, desi declaratia 394 a fost introdusa prin OMEF nr. 702/14.05.2007, act care a intrat in vigoare la data de 04.06.2007. Potrivit acestui act normativ, declaratia se depune semestrial, astfel incat pentru anul 2007 societatea avea obligatia depunerii acestei declaratii aferenta semestrului 2, intrucat legea nu dispune pentru trecut, ci numai pentru viitor.

De asemenea, pentru persoanele impozabile care nu au depus declaratia informativa, desi in decontul de TVA au declarat livrari/prestari/achizitii pe teritoriul national, organele fiscale ar fi trebuit sa emita notificari pentru nedepunerea declaratiei sau notificari pentru corectarea declaratiei.

Astfel de notificari nu au fost primite de petenta, ceea ce poate duce la concluzia ca asertiunea organelor de inspectie poate fi eronata, de vreme ce societatea nu a fost notificata in conformitate cu dispozitiile legale in materie.

De asemenea petenta a achitat in data de 24.05.2011, cu OP nr. ..., suma de ... lei reprezentand TVA. Ca atare, obligatia de plata din Decizia de impunere nu este conforma cu starea de fapt a obligatiei fiscale de aceasta natura.

In drept, sunt incidente prevederile art.134, art.134¹ si 134² din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 134

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

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

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Din economia textelor legale citate se desprinde concluzia ca la data emiterii facturilor de către petenta se presupune ca prestarea serviciilor facturate a avut loc, deci a intervenit faptul generator, moment in care taxa pe valoarea adaugata devine exigibila.

Prin contestatie petenta sustine ca, chiar daca nu a depus declaratia informativa 394, a depus deconturile de TVA, fara sa precizeze ca in aceste deconturi a declarat doar o parte din prestarile de servicii efectuate in perioada supusa controlului, restul facturilor emise nefiind nici inregistrate in contabilitate si nici declarate, desi , potrivit temeiurilor legale mentionate, avea aceasta obligatie.

Cu titlu de exemplu citam din Raportul de inspectie fiscala:

„Organele de inspectie fiscala au intreprins urmatoarele actiuni:

I. Control incrucisat, la societatile pentru care SC X SRL a prestat servicii de protectie si paza...

- SC N... S... C... SA ... - a inregistrat achizitii servicii (de protectie si paza) in valoare totala de ... lei cu tva in valoare de ... lei. SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila venituri in valoare de ... lei cu tva in valoare de ... lei (anexa 73- Jurnal de vanzari), rezultand livrari nedeclarate in valoare de ... lei (valoare fara tva) cu tva aferenta de ... lei .

- SC J... S... C... SRL ..., a inregistrat achizitii servicii (de protectie si paza) in valoare totala de ... lei cu tva in valoare de ... lei. SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila venituri in valoare de ... lei cu tva in valoare de ... lei (anexa 73- Jurnal de vanzari), rezultand livrari nedeclarate in valoare de ... lei cu tva aferenta de ... lei.

- SC U... SA ..., a inregistrat achizitii servicii (de protectie si paza) in valoare totala de ... lei cu tva in valoare de ... lei ; SC X SRL a inregistrat in

evidenta contabila venituri in valoare de ... lei cu tva in valoare de ... lei (anexa 73 -Jurnal de vanzari), rezultand livrari nedeclareate in valoare de ... lei cu tva aferenta de ... lei.

- SC C... M... SRL ..., a inregistrat achizitii servicii (de protectie si paza) in valoare totala de ... lei cu tva in valoare de ... lei; SC X SRL nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile in suma de ... lei cu tva in valoare de ... lei(anexa 73 -Jurnal de vanzari), rezultand livrari nedeclareate in valoare de ... lei cu tva in valoare de ... lei.”

Aceasta situatie este valabila si in cazul celorlalte 28 de societati mentionate in Raport pentru care petenta a prestat servicii de paza si protectie, a emis facturi, dar nu si le-a inregistrat in totalitate in contabilitate.

In ceea ce priveste aplicabilitatea in timp a OMEF nr. 702/14.05.2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, obligatia organelor fiscale de a notifica contribuabilii in cazul nedepunerii Declaratiei 394 si nedepunerea de catre petenta a acestei Declaratii, precizam faptul ca petenta se afla intr-o eroare de abordare a obligatiilor prevazute de legea fiscala pentru subiectii unui raport de drept fiscal, intrucat obligatia de a inregistra in evidenta contabila si de a declara toate veniturile realizate intr-o perioada determinata este si reglementata, dar si sanctionata pentru neindeplinire, de legile fiscale.

In acest sens , sustinerea din contestatie potrivit careia „...organele fiscale ar fi trebuit sa emita notificari pentru nedepunerea declaratiei sau notificari pentru corectarea declaratiei.

Astfel de notificari nu au fost primite de petenta, ceea ce poate duce la concluzia ca asertiunea organelor de inspectie poate fi eronata, de vreme ce societatea nu a fost notificata in conformitate cu dispozitiile legale in materie” este neintemeiata, intrucat chiar in situatia in care ar fi fost notificata asupra neconcordanțelor dintre sumele declarate de SC X SRL –in faliment si clientii acesteia, petenta nu putea rectifica Declaratia 394 intrucat veniturile inregistrate in contabilitate nu erau la nivelul valoric al achizitiilor declarate de clienti, iar atat declaratiile fiscale, cat si cele informative, se intocmesc pe baza datelor din contabilitatea contribuabilului.

Referitor la concluziile expertizei contabile privind TVA datorata bugetului de stat de SC X SRL –in faliment, diferenta intre suma stabilita de organele de inspectie fiscala (... lei) si suma stabilita de expertul contabil (... lei) este de ... lei reprezentand (citam din expertiza):

„TVA conform raportului de inspectie fiscala: ...

TVA ajustat conform anexei 5: ...
 TVA inregistrat in luna aprilie 2011 : ...
 TVA aferent facturilor neinregistrate: ...
 TVA aferent TVA nedeductibil : ...

Din datele de mai sus rezulta ca datorita suprapunerii declaratiei TVA in luna aprilie 2011 si a deciziei de impunere in fisa contribuabilului a fost inregistrata in plus suma de ... lei (... – ...).

Din TVA de ... lei s-au achitat urmatoarele sume:

OP .../...2011 ... lei
 OP .../...2011 ... lei
 Extras cont/.../...2011 ... lei
 OP .../...2011 de la SC N... ... lei
 OP .../...2011 de la SC R... ... lei
 OP .../...2011 de la SC Q... ... lei
 OP .../...2011 de la ... L... ... lei
 TOTAL ... lei

Suma datorata conform documentelor prezentate mai sus este... lei, din care:

- impozit pe profit ... lei
 -TVA ... lei,,

Din cele de mai sus rezulta ca suma datorata de petenta a fost stabilita de expertul contabil prin scaderea sumei de ... lei achitata in luna mai 2011 si noiembrie 2011, din suma ajustata in urma expertizei de ... lei, fata de ... lei stabilita de organele de control.

Avand in vedere prevederile pct.10.4 din OPANAF 2.906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”,

organul de solutionare a contestatiei se va pronunta asupra concluziilor expertizei raportat la constatările organelor de inspectie fiscala, dupa cum urmeaza:

- in vederea emiterii raspunsului la intrebarea nr.4 din expertiza, expertul contabil a avut in vedere „ documentele financiar-contabile pe anii 2007-2011”, in conditiile in care inspectia fiscala a vizat perioada aprilie 2007-decembrie 2010;

- desi a procedat la ajustarea sumei datorate, de la ... lei cat au determinat organele fiscale, la ... lei, in anexa 5 la care face referire expertul nu este detaliata diferenta de 23.696 lei, motivul pentru care expertul considera corecte calculele sale si incorecte calculele organelor de inspectie, documentele expertizate care au dus la stabilirea noii valori.

In vederea stabilirii sumei datorate de petenta cu titlu de TVA, expertul contabil ia in considerare inregistrarea in contabilitate si declararea, la nivelul lunii aprilie 2011, deci dupa incheierea inspectiei fiscale, a sumei de ... lei, contrar prevederilor art.84 „Corectarea declarațiilor fiscale” din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala unde se precizeaza:

“(6) În situația în care în timpul inspectiei fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor si impozitelor, taxelor, contributiilor si altor venituri ce fac obiectul inspectiei fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

Aceasta operatiune efectuata de petenta este contrara prevederilor legale mai sus citate si in mod eronat expertul contabil a luat-o in considerare, inregistrarea contabila fiind efectuata intr-o perioada care excede perioada supusa inspectiei fiscale si vizeaza evenimente care au fost supuse inspectiei fiscale.

In scopul evitarii dublarii in evidenta organelor fiscale, a sumelor stabilite suplimentar de inspectia fiscala si inscrise in decizie de impunere cu aceleasi sume inregistrate in contabilitatea contribuabililor, ulterior incheierii inspectiei fiscale, si declarate prin declaratie fiscala, legiuitorul a instituit distinct modul in care se stabilesc impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat :

Art. 81 Obligația de a depune declarații fiscale

(1[^]1) Declarațiile fiscale sunt documente care se referă la:

a) impozitele, taxele si contributiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligatia calculării impozitelor si taxelor revine plătitorului;

Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art. 82 Forma și conținutul declarației fiscale

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

Art. 86 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

Pornind de la textele legale citate, faptul ca suma de ... lei apare ca fiind inregistrata de 2 ori in fisa contribuabilului este exclusiv datorat incalcarii de catre petenta a prevederilor legale referitoare la modul in care se stabilesc impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Avand in vedere cele preentate mai sus, organul de solutionare nu isi insuseste constatarile si concluziile expertului contabil in ceea ce priveste cuantumul TVA datorat de petenta.

Referitor la modul in care au fost determinate, de catre organele fiscale, obligatiile fiscale suplimentare inscrise in decizia de impunere contestata, nu se face vorba in Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul ..., ci doar despre faptul ca „*invinuitul...a pus la dispozitie documente in vederea clarificarii imprejurarilor in care s-a savarsit fapta, a recuperat integral prejudiciul...*” si ca „*prejudiciul stabilit prin expertiza si care va fi luat in calcul este de ... lei, suma pe care invinuitul a achitat-o in cursul urmaririi penale...*”, concluzia care se impune in acest caz fiind aceea ca organele de cercetare penala nu au analizat si nu s-au pronuntat asupra laturii civile a cauzei, analizand doar natura infractionala a faptelor pentru care au fost sesizate si luand in considerare faptul ca prejudiciul a fost achitat.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca argumentele mentionate in contestatie nu sunt sustinute cu documente, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca nesustinuta si neintemeiata.

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ... lei aferente debitului stabilit suplimentar si analizat mai sus, in speta sunt aplicabile prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART.119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART.120¹

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

.....
(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Intrucat urmare analizei efectuate, organul de solutionare a constatat ca debitul de ... lei reprezentand TVA este datorat, potrivit principiului „accesoriul urmeaza principalul”, si majorarile de intarziere in suma de ... lei sunt datorate.

C.Referitor la capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva Dispozitiei de masuri nr..../...2011

Prin OMFP 1.939/ 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizeaza ca:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”

Potrivit prevederilor art.209 “Organul competent” din Codul de procedura fiscala,

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei...

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

Asa după cum se poate observa, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competența și în soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.

In fapt, prin Dispoziția de măsuri contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Măsura nr.3

3.1 Pierderea înregistrată, pe cumul, la data de 31.12.2010, în valoare de ... lei va fi diminuată în totalitate cu veniturile neînregistrate în evidența contabilă, cheltuieli nedeductibile fiscal identificate în timpul inspecției fiscale generale și cu preluarea eronată a rezultatului exercitiului anului 2008 în anul 2009 (pierdere preluată în luna ianuarie 2009 în valoare de ... lei în loc de ... lei, cât este la data de 31.12.2008).

3.2 Motivul de fapt: Din verificarea documentelor puse la dispoziție, s-a constatat următoarele:

a) În anul 2007 au fost identificate de către organele de inspecție fiscală:

- cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma totală de ... lei, din care: ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal în perioada 01.01.2007 - 31.03.2007, perioada supusă unei inspecții fiscale anterioare, Raport de inspecție fiscală generală nr. .../...2007 (cheltuieli cu amenzi, penalități, cheltuieli efectuate care nu au legătură cu activitatea desfășurată, efectuate în favoarea asociaților, cheltuieli înregistrate în evidența contabilă de două ori aferente facturii fiscale nr. .../...2007 emise de SC S... P... S... SRL ..., neînregistrate ca venit la societatea fumizatoare de servicii.);

- venituri care nu au fost înregistrate în evidența contabilă în valoare de ... lei, și venituri înregistrate eronat în suma de ... lei, cu care se va diminua baza de impunere;

b) În anul 2008 au fost identificate de către organele de inspecție fiscală:

- cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma totală de ... lei (cheltuieli cu amenzi, penalități, cheltuieli efectuate care nu au legătură

cu activitatea desfasurata, efectuate in favoarea asociatilor, cheltuieli inregistrate in evidenta contabila fara a avea la baza documente justificative);

- venituri care nu au fost inregistrate in evidenta contabila in valoare de ... lei, confirmate de partenerii de tranzactii la care au fost efectuate controale incrucisate sau de la care au fost solicitate date si informatii;

c) In anul 2009 societatea a preluat ca rezultat al anului precedent (2008) pierdere in valoare de ... lei (in loc de ... lei), rezultand o diferenta de ... lei ,fara sa detina documente justificative in sustinere sau sa prezinte argumente care sa sustina operatiunea efectuata.

d) In anul 2010 au fost identificate de catre organele de inspectie fiscala:

- cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de ... lei (cheltuieli cu amenzi, penalitati, cheltuieli efectuate care nu au legatura cu activitatea desfasurata, efectuate in favoarea asociatilor);

- venituri care nu au fost inregistrate in evidenta contabila in valoare de ... lei, confirmate de partenerii de tranzactii la care au fost efectuate controale incrucisate sau de la care au fost solicitate date si informatii.

Prin contestatie, petenta nu aduce niciun argument si nicio sustinere referitoare la acest capat de cerere, facand mentiunea doar in preambulul contestatiei ca intelege sa conteste si Dispozitia de masuri nr..../...2011.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.206 si 213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Intrucat petenta nu face vorbire despre motivele de fapt pentru care nu este de acord cu instituirea acestei masuri prin care urmeaza a se diminua in totalitate pierderea inregistrata, pe cumulat, la data de 31.12.2010, in valoare de ... lei , nu aduce argumente referitoare la acest capat de cerere,se

vor aplica prevederile art.216 alin.(1) „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, contestația urmând să fie respinsă ca nemotivată.

În ceea ce privește Măsură nr.1 și 2 din Dispoziția de măsuri emisă de organele de inspecție fiscală și contestată, acestea se soluționează de către organul emitent, respectiv de Activitatea de Inspecție Fiscală, întrucât intră în categoria „altor acte administrative fiscale”, în speta fiind aplicabile prevederile art.209 alin.(2) citate mai sus.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.214 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../...2015, se

D E C I D E :

1.Respingerea, ca nesustenută și neintemeiată, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....-... .../...2011 privind suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA;
- ... lei - dobânzi/majorări aferente TVA;

2.Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr..../...2011 referitor la diminuarea pierderii fiscale;

3.Constatarea necompetenței materiale a DGRFP Timisoara – Serviciul de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr..../...2011 privind Măsură nr.1 și nr.2 stabilite de organele de inspecție fiscală, contestația urmând să fie soluționată de AJFP ... - Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

4. Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet individual de Insolvență Z, cu sediul în ..., ..., jud.....
- DGRFP Timisoara - AJFP ...- Inspecția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr. 2906/2014.

5. Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,