

DECIZIA NR. 680/2011
privind soluționarea contestației înregistrată
la D.G.F.P. ... sub nr. .../...
formulată de **S.C. ... S.A.** din ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală ... asupra contestației nr. .../... formulată de **S.C. ... S.A.** cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., județul ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. .../.../..., având C.I.F. ..., fiind reprezentată legal de d-na ..., în calitate de director general și de d-na ... în calitate de director economic.

Societatea petentă a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-DB .../..., a Fișei privind obligațiile suplimentare de plată nr..../..., a Raportului de inspecție fiscală nr. F-DB .../.../... emise de D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este de ... **lei** reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- ... lei - TVA suplimentară de plată;
- ... lei - accesorii aferente TVA suplimentar de plata.

Contestația a fost formulată în termen legal și poartă semnătura titularului dreptului procesual, precum și ștampila societății.

Având în vedere prevederile art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită a se pronunța asupra cauzei.

I. Petenta contestă Decizia de impunere nr. .../... din următoarele motive:

- în perioada supusă controlului, respectiv ... – ..., societatea și-a îndeplinit în mod corect atât obligațiile de înregistrare, declarative și de plată, fără întârzieri sau omisiuni conform actelor normative în vigoare;

- în mod eronat s-au stabilit venituri suplimentare și cheltuieli nedeductibile fiscal, fără să se prezinte nici o probă și fără temei legal, organul de inspecție fiscală invocând obsesiv prevederile art. 11 alin.1 din Codul Fiscal, fără să țină cont de condițiile legale în care pot face acest lucru, respectiv atunci când o tranzacție nu are scop economic sau când forma tranzacției nu reflectă conținutul economic al acesteia;

- inspecția fiscală nu ține seama de particularitățile privind decontarea costului mărfurilor vândute, conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată și completată prin O.M.F.P. nr. 3055/2009 și nici de faptul că prin declarația informatică cod 394 se stabilesc doar neconcordanțe, așa cum se prevede în anexa 3 la O.M.F.P. nr. 702/2007, nu se stabilesc stări de fapt fiscale. Conform art. 65 alin. 2 din Codul de procedură fiscală organul fiscal nu motivează cu bază legală și cu situație de fapt că societatea ar fi încălcat vreo prevedere legală în acest sens;

- suma de ... lei reprezentând T.V.A. suplimentar calculată de organul de control nu-și are suport legal, deoarece la momentul vânzării mărfii societatea a înregistrat și virat T.V.A. colectat conform Legii contabilității și a Codului fiscal;

- organele fiscale au interesul să recupereze creanțele bugetare născute din tranzacțiile cu persoane juridice inactice de la contribuabilii care au cumpărat cu bună credință de la aceștia, fără să-și extindă controlul asupra societăților care au emis facturi, deși starea de inactivitate le interzicea acest lucru;

Petenta consideră că sancțiunile puteau fi aplicate în situația în care în contabilitatea societății ar fi evidențiate cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. Totodată consideră că beneficiarii bunurilor nu au posibilitatea să verifice dacă documentele justificative (facturile) prezentate de reprezentanții societăților comerciale sunt emise în condițiile legilor financiar – fiscale. În acest context administratorii/salariații nu pot fi făcuți răspunzători de o faptă care ar fi fost săvârșită de o altă persoană juridică, eroarea în care se află aceștia are un caracter obiectiv, neputând fi imputată lor neobservarea formei facturii și nici situația juridică a acestora din momentul întocmirii documentelor justificative.

Față de cele mai sus menționate societatea petentă solicită anularea în totalitate a actelor atacate.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-DB .../... emisă de D.G.F.P. ... - Activitatea de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei cu accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și TVA suplimentară în suma de ... lei cu accesoriile aferente TVA în sumă de ... lei.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală se propune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ... S.A. din De asemenea se precizează ca nu s-a făcut sesizare penală în cauză.

III. Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatoarei și în raport cu actele normative în vigoare, s-au reținut următoarele:

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită să analizeze dacă suma totală contestată de ... lei, reprezentând impozit pe profit și TVA suplimentară cu accesoriile aferente stabilită prin Decizia de impunere nr. F-DB .../..., este legal determinată.

În fapt, societatea comercială ... S.A. a fost verificată de organele de inspecție fiscală pentru perioada ... – ... în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală, în baza informațiilor furnizate de către Biroul Județean de Informații Fiscale, prin adresa nr. .../... au constatat că în perioada ... - ... societatea petentă a efectuat tranzacții comerciale cu contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui ANAF.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei cu accesoriile aferente în sumă de ... lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada ...-... un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor aferente aprovizionărilor de la societăți declarate inactive prin ordin al președintelui ANAF.

Se reține că în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare nu sunt deductibile fiscal "*cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;*". În conformitate cu articolul mai sus menționat rezultă că era necesară informarea cu privire la starea societăților de la care urmau să se efectueze achizițiile precum și despre perioada de declarare a acestor contribuabili ca inactivi.

Ca urmare a plății cu întârziere a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei au fost calculate accesoriile conform

prevederilor art. 119 alin. 1 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de ... lei, care va urma principiul de drept "accessorium sequitur principalem".

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei cu accesorii în sumă de ... lei

Organele de inspecție fiscală în urma verificărilor efectuate au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei. Această sumă reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale prin care societatea petentă a achiziționat mărfuri de la societăți declarate inactive prin ordin al președintelui ANAF.

Afirmația petentei precum că Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 1167/29.05.2009 prin care S.C. ... a fost declarată inactivă a putut fi accesat începând cu data de ... iunie ..., termenul de aplicare fiind prorogat, nu poate fi reținută întrucât, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că facturile fiscale prin care societatea petentă a achiziționat mărfuri au fost emise de furnizor ulterior declarării acestuia ca inactiv.

Au fost aplicate prevederile art. 11 alin. 1² din Legea nr. 571/2003 care precizează: [...] (1²) *De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.*", coroborat cu prevederile art. 3 alin. 2 din OMFP nr. 575/2006 privind inactivii conform căruia: "[...](2) *Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.*"

Astfel, conform articolelor mai sus menționate își pierde relevanța afirmația petentei precum că organul de control s-a mulțumit să facă doar un punctaj între jurnalele de cumpărări și adresa Biroului Județean de informații fiscale nr. .../... fără a preciza Ordinele Președintelui A.N..A.F. în baza cărora au fost declarate ca inactive firmele de la care au achiziționat mărfuri destinate vânzării. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Afirmația petentei că la data controlului organele de inspecție fiscală aveau informații că firma S.C S.R.L. figurează ca fiind reactivată prin Ordin nr. 1730/18.02.2011, nu poate fi reținută în favoarea cauzei întrucât tranzacțiile efectuate de petentă cu firma

menționată mai sus au fost făcute în perioada ... – ... perioadă în care S.C ... S.R.L. era inactivă, făcându-se aplicabilitatea articolelor mai sus menționate. Se reține că data la care firma S.C ... S.R.L., firmă care are ponderea cea mai mare în totalul achizițiilor efectuate de petentă, apare ca reactivată este

În ceea ce privește susținerea petentei că organele de control nu au făcut dovada că în această listă au fost înscriși contribuabili inactivi cu care societatea a făcut tranzacții în perioada ... – ..., se reține că în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de inspecție fiscală menționează că starea și perioada de declarare a contribuabililor inactivi a fost verificată împreună cu conducerea societății prin punctaj efectuat între evidența contabilă și listele anexă la OPANAF. Conform Anexei nr. 7 a Raportului de Inspecție Fiscală existentă la dosarul cauzei, rezultă că petenta a avut cunoștință de punctajul efectuat pentru facturile emise de societățile inactive precum și de perioada în care acestea au fost emise, fapt dovedit de semnătura și ștampila aplicate pe anexă.

Ținând seama de prevederile legale mai sus menționate, se reține că achizițiile efectuate de societatea petentă, în baza facturilor emise de furnizori după data declarării acestora ca inactivi, nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care documentele respective nu pot beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare a celor mai sus precizate au fost calculate și accesoriile pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară conform prevederilor art. 119 alin. 1 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de ... lei, pentru care se va aplica principiul de drept “accesorium sequitur principalem”.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile articolelor următoare:

Art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;”

Art. 11 alin. 1¹ și alin. 1² din Legea nr. 571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

(1[^]1) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(1[^]2) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.”

Art. 3 alin. 1 și alin. 2 din OMFP nr. 575/2006 privind inactivii stipulează:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produce efecte juridice din punct de vedere fiscal. “

Art. 119 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]”

Art. art. 120[^]1 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“art. 120[^]1 - “(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

2. În ceea ce privește capetele de cerere referitoare la Raportul de inspecție fiscală nr. F-DB .../.../... și Fișa privind obligațiile suplimentare de plată nr. .../..., Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost investită să se pronunțe dacă poate fi analizată pe fond cauza în situația în care acestea nu constituie titluri de creanță, respectiv acte administrativ fiscale susceptibile a fi contestate.

În fapt, S.C. ... S.A. din ... prin contestația înregistrată la D.G.F.P. ... contestă și Raportul de inspecție fiscală nr. F-DB .../.../..., precum și Fișa privind obligațiile suplimentare de plată nr. .../....

Se reține faptul că în conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare rezultatele inspecției fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-DB .../.../... au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-DB .../..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanță fiscală și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatorului**. De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală și Fișa privind obligațiile suplimentare de plată nu crează prin ele însele o situație juridică nouă, ele fiind supuse avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stând la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplata în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, pentru aceste capete de cerere contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, în condițiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipulează următoarele:

art. 109 - *“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în

minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevazute la alin. (2) se comunica în termen de 7 zile de la data finalizarii raportului de inspectie fiscala.”

106.1 - Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat într-un raport de inspectie fiscala.

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

106.3 - Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

107.1 - Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;[...]”

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizeaza:

“(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 11 alin. 1¹ și alin. 1² și art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 alin. (1) și alin. (2) din OMFP nr. 575/2006, art. 85 alin. 1, art. 109, art. 206 alin. 2, art. 119 alin.1 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, coroborat cu art. 70, art. 209, art. 210, art 211, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației nr. .../... formulată de **S.C.** ... **S.A.** din ... împotriva Deciziei de impunere

nr. F-DB .../... emisă de către D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală contestată de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- ... lei - TVA suplimentară de plată;
- ... lei - accesorii aferente TVA suplimentar de plată.

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației nr. ... din data de ... formulată de **S.C.** ... **S.A.** din ... pentru capetele de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-DB .../.../... și Fișa privind obligațiile suplimentare de plată nr. .../....

3. În conformitate cu prevederile art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului