



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081 Timișoara
Tel : + 0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIA nr. 2852/63/13.09.2013

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin **sub nr. X/25.06.2013**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală 1 prin adresa nr. X/03.07.2013, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr. X/08.07.2013, asupra contestației formulate de **SC X SRL** cu sediul în X, str. X, nr. X, jud. X.

SC X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. X/30.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.04.2013 pentru suma de totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit suplimentar de plată;
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată;
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată;
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

De asemenea, SC X SRL contestă Dispoziția nr. X/30.04.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, Decizia nr. X/22.05.2013 de instituire a măsurilor asiguratorii emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală nr. 1, precum și Procesul verbal de sechestrul asigurator pentru bunuri mobile nr. X/06.06.2013, emis de Administrația Finanțelor Publice Caransebeș.

Contestația este depusă în termen legal prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art. 205 și art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal învestită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată **SC X SRL** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, Dispoziției nr.X/30.04.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, Deciziei nr.X/22.05.2013 de instituire a măsurilor asiguratorii și Procesului verbal de sechestru asigurator pentru bunuri mobile nr.X/06.06.2013 solicitând admiterea în totalitate a contestației și anularea actelor administrative fiscale atacate ca fiind nereale și netemeinice.

Contestatoarea arată că, în perioada iunie 2012 - februarie 2013, s-a desfășurat un control efectuat de către organele de inspecție fiscală, fiind vizată perioada 01.07.2009-31.12.2011. Urmare a finalizării controlului au fost întocmite actele administrativ fiscale a căror desființare contestatoarea o solicită ca fiind netemeinice și nefondate.

SC X SRL arată că în Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013 se fac următoarele constatări:

1. Impozitul pe profit.

Contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală au consemnat că:

- în trim I 2011 societatea primește de la SC X facturile nr.X, X și X/07.01.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția de 3 stilouri, butoni, etui etc., înregistrând pe cheltuieli suma de X lei tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21.alin.(1) din Codul Fiscal. Prin urmare cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

- în trim IV 2011, luna decembrie, societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/23.12.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția a X kg îmbrăcăminte uzată, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21.alin.(1) din Codul Fiscal. Prin urmare cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

De asemenea, contestatoarea arată că, se constată că, pe perioada 01.07.2011 - 03.10.2011, SC X SRL a emis către SC X SRL un număr de 9 facturi fiscale cu TVA. Pe parcursul derulării inspecției fiscale, echipa de inspecție a solicitat un control încrucișat sub nr.X/16.08.2012 de la D.G.F.P. Caraș-Severin.

Conform răspunsului primit nr.X/25.01.2013 rezultă ca SC X SRL, în perioada 11.06.2009-03.10.2011, a fost inactivă. Societatea a fost declarată inactivă ca urmare a nedepunerii de declarații fiscale conform OMFP nr. 1167/29.05.2009 în data de 11.06.2009, fiind anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA în data de 01.07.2009 și a fost reactivată și reînregistrată ca plătitor de TVA în data de 03.10.2011, conform OMFP nr. 3144/16.09.2011, așa cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați. Ca urmare a celor de mai sus s-au constatat aspecte de natura fiscală care influențează calculul profitului societății și implicit a impozitului pe profit. Totalul tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu contribuabilul inactiv este în sumă totală de X lei din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei. Achizițiile efectuate constau în material de umputură și zgură concasată înregistrate de societate ca marfă, în contul 371 - Mărfuri, ulterior fiind descărcate din gestiune în urma vânzării prin înregistrarea lor în contul 607- Cheltuieli privind mărfurile.

De asemenea, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au invocat art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.r) din Codul Fiscal și prin urmare cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. Astfel, pentru diferența de impozit pe profit în sumă totală de X lei,

organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și majorările de întârziere în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr.92/2003 de la data scadenței și până la data de 25.03.2013, în sumă totală de X lei.

Totodată, au fost calculate și penalități de întârziere prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei de X lei, în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003, în sumă totală de X lei.

2. Taxa pe valoarea adăugată-lunar.

Contestatoarea arată că, pe perioada în care SC X SRL a fost inactivă respectiv, 01.07.2009-03.10.2011 aceasta a emis către SC X SRL un număr de 9 facturi fiscale cu TVA. Totalul tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu contribuabilul inactiv sunt în sumă totală de X lei din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei. Conform art.11, alin.(1²) din Codul Fiscal, societatea SC X SRL nu are dreptul de deducere asupra TVA în sumă de X lei.

3. Dobânzi / Majorări de întârziere - Taxa pe valoarea adăugată - lunar

Contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală au constatat că a intenționat și achiziționarea unui buldozer (factura X/20.05.2011) și a unei stații de betoane (factura nr. X/30.07.2011) fiind primite 2 facturi de avans, ulterior operațiunile fiind anulate, prin stornarea facturilor de avans. La momentul primirii facturilor de avans SC X SRL a dedus TVA în suma totală de X lei (X lei + X lei) iar, la momentul stornării avansurilor a regularizat taxa dedusă. Prin urmare, avansurile facturate și ulterior stornate nu au avut la bază bunuri care să fie efectiv livrate. Astfel, au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1) din Codul Fiscal, iar exigibilitatea taxei are loc, conform art. 134², alin.(2), lit.b) la data încasării avansului (de către furnizor) - avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor și coroborat cu prevederile art.146, alin.(1), lit.a) care prevede exercitare a dreptului de deducere a taxei aferente bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost sau urmează să îi fie prestate în beneficiul sau. Pentru TVA dedusă de societate în suma de X lei reprezentând avansurile pentru utilaje, avansuri stornate integral ulterior, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere de la data deducerii taxei și până la data stornării acesteia.

Pentru TVA dedusă de societate în sumă de X lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere.

În perioada verificată se constată că societatea înregistrează TVA deductibilă aferentă unor facturi de avans emise de diverși furnizori, și anume: SC X SRL (SC X SRL), SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL. Facturile primite reprezintă avansuri care ulterior au fost stornate integral, nefiind concretizate în livrări de bunuri sau executări de lucrări.

Mai mult, avansurile facturate nu au avut la bază plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor. Pentru diferența de TVA în suma totală de X lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 de la data scadenței și până la data de 25.03.2013, în suma totală de X lei.

4. Penalitate de întârziere-Taxa pe valoarea adăugată -lunar

Contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul penalităților de întârziere prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei de X lei - obligație fiscală principală rămasă nestinsă, în conformitate cu prevederile art. 120¹ alin.(1) și

alin.(2) lit.c) din O.G.nr.92/2003. Nivelul penalității de întârziere aferentă diferenței de TVA este în sumă de X lei.

Contestatoarea arată că, în urma verificării, organele de inspecție au stabilit în sarcina sa obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit în sumă totală de X lei, după cum urmează:

- diferența de plată de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;
- majorări/dobânzi de întârziere aferente diferenței de TVA în sumă de X lei;
- penalități de întârziere aferente diferenței de TVA în sumă de X lei;
- diferența de plată de impozit pe profit în sumă de X lei;
- majorări/dobânzi de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de X lei;
- penalități de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit în sumă de X lei.

SC X SRL față de cele reținute în Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.04.2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. X/30.04.2013, Decizia nr.X/22.05.2013 de instituire a măsurilor asigurătorii și Dispoziția nr. X /30.04.2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, învederează următoarele aspecte de netemeinicie:

1. În ce privește relația contractuală dintre SC X SRL și SC X SRL - achiziționarea de îmbrăcăminte uzată - organul de control a apreciat că factura emisă de către X nu poate fi considerată cheltuială deductibilă și nici nu dă dreptul la deducerea de TVA. Aceasta apreciere a fost justificată prin aceea că suma achitată nu reprezintă o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile. Contestatoarea arată că, îmbrăcămintea uzată a fost destinată (și folosită) utilizării în cadrul atelierului de reparații ca și cârpe de șters, așadar cheltuiala era efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv pentru operațiuni taxabile.

De asemenea arată, că o situație similară se regăsește și în cazul relației contractuale dintre SC X SRL și SC X SRL- bunurile achiziționate s-au folosit, o parte în cadrul societății ca și rechizite necesare realizării obiectului de activitate, iar o parte pentru popularizarea societății, având în vedere că acestea au fost particularizate, prin inscripționarea cu datele societății (art. 21 alin.(2) lit.d) Codul fiscal). Excepție făcând poziția 1 din factura nr.X/17.01.2011, respectiv butoni care nu au legătură cu obiectul de activitate al SC X SRL.

Astfel, contestatoarea consideră că valoarea fără TVA în sumă de X nu influențează impozitul pe profit, calculat pentru trimestrul I 2011, iar TVA aferentă în sumă de X lei, diminuează suma de rambursat. Totodată, contestatoarea susține că, managementul societății, cade exclusiv în sarcina administratorului, organul de control nu poate lua decizii privind modul în care sunt cheltuite fondurile societății.

Referitor la achiziționarea de apă Borsec de la SC X SRL, contestatoarea susține că societatea se încadra în ipoteza prevăzută la art.21, alin.(2), lit. b), din Codul fiscal, reprezentând o cheltuială efectuată pentru protecția angajaților, putându-se observa cu ușurință perioada în care au fost făcute achizițiile respective, perioada care a presupus temperaturi ridicate, implicând necesitatea protejării angajaților (chiar prin măsuri impuse de lege- OUG nr. 99/2000) inclusiv prin asigurarea de apă minerală.

În ceea ce privește relația contractuală dintre SC X SRL și SC x SRL, organul de control fiscal a apreciat că în mod greșit a înregistrat drept cheltuieli deductibile sumele achitate către aceasta și, de asemenea, că în mod greșit a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție zgura concasată și material de umplutură. Pentru a aprecia astfel, organul de control a reținut că în perioada 11.06.2009 - 03.10.2011 SC X SRL a fost inactivă, fiind declarată astfel prin OMFP nr. 1167/29.05.2009 (și reactivată

ulterior, începând cu data de 03.10.2011). În consecință, pentru un număr de nouă facturi emise de către X în perioada în care a fost considerată inactivă s-a apreciat că nu puteau reprezenta cheltuială deductibilă și, de asemenea, că nu putea fi exercitat dreptul de deducere a TVA. Aceste constatări au avut drept consecință stabilirea unui impozit suplimentar de X lei și a unei obligații suplimentare de plată a TVA de X lei, la care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere precum și penalități de întârziere.

Contestatoarea susține că, aprecierea organului de control este greșită, având la bază o interpretare eronată a regulilor de aplicare a legii în timp. Astfel, la data emiterii OMFP 1167/29.05.2009, prin care X a fost declarată inactivă, erau în vigoare art.3 și 4 ale OMFP 819/2008 în forma inițială. Acestea prevedeau: "Art. 3 Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi. - Art. 4 La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă."

Litera B, punct 7 prevede că proiectul de ordin al președintelui ANAF, pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, se publică pe pagina de internet www.anaf.ro.

Textele citate au fost modificate prin OMFP 2258/05.08.2010, stabilindu-se că ordinul de aprobare a listei contribuabililor inactivi intră în vigoare la momentul afișării sale.

Articolul 11 din Legea nr. 24 din 27 martie 2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, prevede (actualizată până la data de 18 martie 2011):

"(1) În vederea intrării lor în vigoare, legile și celelalte acte normative adoptate de Parlament, hotărârile și ordonanțele Guvernului, deciziile primului-ministru, actele normative ale autorităților administrative autonome, precum și ordinele, instrucțiunile și alte acte normative emise de conducătorii organelor administrației publice centrale de specialitate se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(2) Nu sunt supuse regimului de publicare în Monitorul Oficial al României:

a) deciziile primului-ministru clasificate, potrivit legii;

b) actele normative clasificate, potrivit legii, precum și cele cu caracter individual, emise de autoritățile administrative autonome și de organele administrației publice centrale de specialitate.

[...]

(5) Celelalte acte normative se publică după ce au fost semnate de emitent."

Din site-ul www.monitoruloficial.ro, secțiunea www.expert-monitor.ro și www.legisplus.eu rezultă că ordinul președintelui ANAF nr. 1167/2009 nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României.

Contestatoarea susține că în situația de față are O.M.F.P. nr.819/2008 ca lege veche, are O.M.F.P. nr.2258/05.08.2010 (modificările aduse de acesta) ca lege nouă, și la acestea raportează OMFP 1167/29.05.2009 ca fapt ale cărui efecte trebuie stabilite. Astfel, OMFP 1167/29.05.2009 a fost emis sub imperiul legii vechi (OMFP 819/2008), fiind un fapt trecut, față de legea nouă (OMFP 2258/2010). Ori, potrivit OMFP 819/2008 (legea veche), ordinul prin care X a fost declarată inactivă nu putea produce niciun efect din moment ce nu a fost îndeplinită cerința publicării în Monitorul Oficial.

Prin urmare, înlăturarea ulterioară a acestei cerințe rămâne irelevantă. Legea nouă, suprimând (sau înlocuind) o condiție prevăzută în legea veche, nu poate să dea efecte actelor emise anterior intrării sale în vigoare. Așadar, nerespectând condițiile impuse de reglementarea în vigoare la momentul emiterii sale, OMFP 1167/29.05.2009 nu poate fi privit ca producând efecte.

SC X SRL susține că, nu poate fi pretins subiectelor de drept (contribuabililor) să observe (să respecte) un act care, potrivit legii în vigoare la momentul emiterii sale, nu putea produce efecte, și aceasta în considerarea unei modificări legislative ulterioare. Nu numai că nu ar corespunde necesității asigurării stabilității circuitului civil (introducând nesiguranța modificărilor legislative ulterioare) și ideii de echitate (înlăturând previziunile legitime ale subiectelor de drept, bazate pe legea în vigoare) care trebuie să guverneze dreptul, dar ar echivala cu a cere subiectelor de drept să nesocotească legea în vigoare pentru eventualitatea apariției unei noi reglementări.

Concluzionând, contestatoarea arată că principiul neretroactivității legii (ridicat la rangul de principiu constituțional prin consacrarea sa în art.15, alin.(2) din Constituția României - impunându-se, astfel, chiar și legiuitorului), împiedică atribuirea unor efecte de către legea nouă pentru fapte (acte) încheiate anterior și care nu puteau produce acele efecte potrivit legii în vigoare la momentul producerii lor. OMFP 2258/2010 nu poate retroactiva și, prin urmare, nu poate fi considerat a da efecte OMFP 1167/29.05.2009 care nu îndeplinea cerința publicării în Monitorul Oficial, cerută de reglementarea în vigoare la momentul emiterii sale.

Prin urmare, SC X SRL susține că trebuie înlăturată aprecierea organului de control fiscal privind declararea ca inactiv a SC X SRL și toate consecințele deduse de aici. Cu alte cuvinte, din moment ce singura justificare a înlăturării facturilor emise de SC X SRL dintre cheltuielile deductibile și dintre acelea care dădeau dreptul de deducere a TVA a fost starea de inactivitate (pretinsul efect al OMFP 1167/29.05.2009), înlăturarea acestora determină și schimbarea calificării sumelor în discuție. Respectiv, facturile emise de către SC X SRL vor fi socotite cheltuieli deductibile și, totodată, ca dând naștere dreptului de a deduce TVA.

Contestatoarea arată că, mai mult, în data de 26.04.2013, conform art.2 din cap. VI. - Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013 a pus la dispoziția echipei de inspecție documente care atestă faptul că mărfurile au rămas în custodia SC X SRL, până la data recepției finale calitative, dată după care s-au întocmit facturi fiscale definitive care să ateste transferul proprietății, dar care se extind peste perioada supusă controlului, respectiv luna ianuarie 2012, dar constatările organelor de control nu s-au schimbat.

Contestatoarea arată în detaliu relația comercială cu SC X SRL, precum și relația cu clientul SC X SRL, prezentând contracte nr.X/10.07.2011, respectiv nr. X/01.07.2011 încheiate între SC X SRL și SC X SRL, sistematizarea prevederilor contractuale fiind prezentată astfel:

Explicații	Contracte încheiate între	
	SC X SRL și SC X SRL	SC X SRL și SC X SRL
Părți contractuale	a. SC X SRL: vânzător; b. SC X SRL: cumpărător.	a. SC X SRL: vânzător; b. SC X SRL: cumpărător.
Livrarea	Pentru livrare se va emite de cumpărător către vânzător, o comandă scrisă, în funcție de necesități.	
Recepția cantitativă	Se va realiza la vânzător, iar bunurile rămân în custodia acestuia. Documente întocmite: • proces verbal de recepție cantitativă;	

	proces verbal de custodie.
Recepția calitativă	Se va realiza: - după certificarea conformității cu standardele de calitate, respectiv după primirea buletinelor de analize (rapoarte încercări); - se va realiza pe șantierele de lucru ale Contractantului, odată cu recepția lucrărilor efectuată de Autoritatea Contractantă. Documente întocmite: - proces verbal de recepție calitativă; - proces verbal de custodie.
Custodia	Perioada: De la data recepției cantitative până la recepția calitativă, efectuată de Contractant.
Facturarea	- sub formă de avans, la începutul contractului; - în funcție de livrările efectuate și recepționate calitativ pe șantierele Contractantului. Documente întocmite: - factură.
Transmiterea dreptului de proprietate	Se va realiza după recepția calitativă, după întocmirea și transmiterea facturii de către vânzător, cu respectarea strictă a condițiilor de recepție și custodie.

SC X SRL arată că din eroare a înregistrat în contabilitate atât facturile primite de vânzător, cât și procesele verbale de custodie, având ca efect deducerea de TVA înainte ca acesta să fie proprietarul mărfurilor, de asemenea s-a luat anticipat în calcul costul mărfurilor pentru determinarea impozitului pe profit.

De asemenea, pentru mărfurile provenite de la SC X SRL și vândute către SC X SRL, s-au emis facturi de vânzare, înainte de termenele convenite prin clauzele contractului. Au fost întocmite procese verbale de custodie, așa cum este prevăzut în clauzele contractuale.

Contestatoarea susține că aceste documente s-au înregistrat dublu în contabilitate, în sensul că au fost evidențiate atât facturile de vânzare cât și procesele verbale de custodie, deși vânzătorul SC X SRL nu era încă proprietarul mărfurilor.

Astfel, înregistrarea eronată în contabilitate, atât a facturilor, cât și a proceselor verbale de custodie, a condus la înregistrarea anticipată de venituri și de TVA colectată și deductibilă, denaturând rezultatele financiare din perioadele în care s-au tratat eronat tranzacțiile comerciale derulate dintre cele două părți.

În urma retratării evenimentelor, contestatoarea susține că s-a determinat rezultatele financiare, după cum urmează:

1. Taxa pe valoarea adăugată - SC X SRL

Contestatoarea arată că în urma excluderii facturilor de la SC X SRL și a celor către SC X SRL, rezultă situația TVA de plată sau de rambursat:

Luna	Anul	TVA			
		de plată		de recuperat	
		A	B	A	B
Iulie			X	X	
August				X	X

Septembrie	2011			X	X
Octombrie				X	X
Noiembrie		X			X

Contestatoarea arată că din centralizatorul sus prezentat, rezultă că în urma retratării tranzacțiilor comerciale în funcție de clauzele contractuale, SC X SRL are de plată TVA numai în luna iulie 2011, care nu s-a plătit în termenul legal și pentru care datorează accesorii, care vor fi calculate de către organele de control.

2. Impozitul pe profit.

Contestatoarea susține că în urma tranzacțiilor comerciale, în funcție de clauzele contractuale, influențele asupra bazei de impozitare pentru impozitul pe profit sunt următoarele:

Perioada	Venituri	Cheltuieli
Iulie 2011		- X
August 2011	- X	
Septembrie 2011	- X	- X
Trimestrul III	- X	- X
Octombrie 2011		- X
Noiembrie 2011	- X	- X
Decembrie 2011		
Trimestrul IV 2011	-X	- X

Astfel, contestatoarea susține că veniturile înlăturate din baza de calcul a impozitului pe profit sunt mai mari decât cheltuielile eliminate, ca atare nu se impune stabilirea de impozit pe profit suplimentar.

De asemenea, contestatoarea arată că în lunile decembrie 2011 și ianuarie 2012, după procesarea și înregistrarea în contabilitate a recepțiilor calitative pentru materialele livrate s-a transmis dreptul de proprietate asupra acestora și s-a efectuat regularizarea.

În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă facturilor de avans, contestatoarea susține că regula stabilită de art.134 alin.(2), lit.a) din Codul fiscal este cea aplicabilă, cu atât mai mult cu cât furnizorii de bunuri/prestatorii de servicii au obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la data emiterii acestor facturi și prin urmare are dreptul de deducere în același moment conform art.145 alin.(1) din Codul Fiscal.

Contestatoarea arată că se află în ipoteza în care a fost emisă o factură înainte de livrare sau de prestarea serviciului, unde regula stabilită de art.145, alin.(1) din Codul fiscal (potrivit căruia dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei) este aplicabilă. Astfel, concluziile organului de control conform cărora în cazul de față se aplică prevederile, art.134 alin.(2), lit.b) sunt eronate, deoarece în această cauză se aplică dispozițiile art.134 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Ambele texte stabilesc excepții de la regula exigibilității taxei la data la care intervine faptul generator.

Contestatoarea arată că, în ambele situații taxa devine exigibilă anterior producerii faptului generator. În ipoteza reglementată la lit.a) se are în vedere momentul emiterii facturii, înainte de livrarea sau prestarea serviciului, iar la lit.b) se are în vedere momentul plății avansului fără să fie emisă factura fiscală (evident, înainte de livrare sau prestare).

De asemenea, contestatoarea susține că dacă s-a emis și factura și s-a efectuat și plata în avans față de prestarea serviciului sau livrarea bunului nu există nicio discuție. Însă, în ambele texte în discuție acoperă aceasta ipoteza. Automat a luat naștere și dreptul de deducere a TVA cuprins în factura respectivă. Dacă, însă, a fost emisă numai

factura -înainte de livrare sau prestare, se găsește în ipoteza prevăzută la lit.a) (așa cum, dacă nu s-a emis nicio factură dar se efectuează plata în avans se va găsi în ipoteza de la lit.b), ceea ce înseamnă că furnizorul ori prestatorul ar avea obligația de a colecta TVA și, mai departe, beneficiarul ar avea dreptul de deducere.

SC X SRL consideră rațiunea celor două texte clară: înainte de a interveni faptul generator exigibilitatea taxei intervine la oricare s-ar produce mai întâi dintre cele două situații, emiterea facturii sau plata avansului. Oricare dintre ele (nu neapărat ambele) determină exigibilitatea taxei. Iar exigibilitatea taxei determină, mai departe, nașterea dreptului de deducere. În caz contrar textul de la lit. a) nu și-ar găsi niciodată aplicare, deoarece dacă se efectuează o plată în avans atunci, oricum, TVA devine exigibilă în temeiul regulii stabilite la lit. b). Ori, o lege trebuie interpretată în sensul în care să își găsească aplicare iar nu în acela în care nu ar fi putea fi aplicată (*actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*). De asemenea, arată că, textul de la lit.a) nu introduce nicio distincție legată de plata avansului, stabilind cu caracter general exigibilitatea taxei în orice situație în care se emite factura înainte de a interveni faptul generator. Dacă legiuitorul ar fi dorit să condiționeze exigibilitatea taxei de plată în avans atunci fie nu ar fi introdus și lit.a), fie ar fi precizat în cuprinsul acestei prevederi condiția plății.

Contestatoarea susține că, pentru factura de avans emisă anterior încasării avansului și anterior livrării bunurilor/prestării serviciilor, prevalează prevederile art. 134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Orice furnizor de bunuri/prestator de servicii ar avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la data emiterii acestei facturi și, pe cale de consecință, beneficiarul ar avea drept de deducere la același moment în conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal.

În baza prevederilor stabilite de Codul Fiscal și detaliate mai sus, contestatoarea consideră că trebuie înlăturate obligațiile de plată stabilite în sarcina sa de către organul de control în legătură cu facturile emise în avans, procedând corect la deducerea TVA și ulterior la regularizare (anexa 9 la raportul de inspecție).

Contestatoarea recunoaște că în urma controlului, echipa de inspecție a semnalat și consemnat în raportul de inspecție și erori săvârșite în înregistrarea cheltuielilor deductibile și deducerea TVA. Respectiv a fost greșit înregistrată ca și cheltuială deductibilă suma de X lei reprezentând amendă (cu consecința stabilirii unui impozit suplimentar de X lei), suma de X lei aferentă achiziției de bere (cu consecința unui impozit suplimentar de X lei), suma de X lei reprezentând amendă Garda de Mediu (cu consecința unui impozit suplimentar de X lei), precum și o diferență de impozit pe profit de X lei, nedeclarată. De asemenea, recunoaște că a procedat greșit la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice (rezultând o diferență de TVA de X lei), a omis de la regularizare o parte a TVA corespunzătoare facturii emise de X SRL pentru achiziția de mixtură asfaltică (diferența de TVA este de X lei), precum și achiziția unor sacoșe tip banană, cheltuială nedeductibilă în sumă de X lei cu TVA aferent de X lei. Totodată, a înregistrat greșit și servicii de cazare, cheltuială nedeductibilă de X lei cu TVA în suma de X lei, efectuarea unui sondaj de opinie în valoare de X lei cu TVA aferent de X lei și achiziția unor butoni de la SC X SRL - valoare TVA X lei.

Față de cele prezentate, contestatoarea solicită admiterea contestației, desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.04.2013 și anularea Deciziei de impunere nr.X/30.04.2013 prin care organul de inspecție fiscală a stabilit netemeinic și nelegal în sarcina sa obligații suplimentare de plată.

Contestatoarea solicită desființarea actelor atacate doar partea contestată a acestora, respectiv mai puțin obligațiile suplimentare recunoscute, rezultate în urma unor erori în înregistrările contabile.

La contestația formulată contestatoarea a anexat:

- Contract de vânzare - cumpărare nr. X/10.07.2011 (împreună cu anexele acestuia);
- Act adițional din data de 10.07.2011, la contractul nr. X;
- Contract de vânzare - cumpărare nr. X/01.07.2011;
- Procese verbale de custodie;
- Fișa contului 8039;
- Procese verbale de recepție calitativă;

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013, s-au constatat următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

Perioada verificată: 01.07.2009 – 31.12.2011

Organele de inspecție fiscală consemnează că societatea a obținut venituri din vânzarea de produse finite (nisip, sort etc.), venituri din prestări servicii (lucrări executate, transport bunuri și persoane), venituri din vânzare de mijloace de transport, venituri din vânzarea mărfurilor, pentru aceste operațiuni de livrare aceasta întocmește facturi fiscale în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 având înscrisă taxa pe valoarea adăugată în cota standard de 19%, respectiv 24%. De asemenea, societatea obține venituri și din livrări intracomunitare de bunuri.

În perioada verificată societatea obține profit, după cum urmează:

- în anul fiscal 2009 societatea înregistrează profit în suma de X lei pentru care calculează, înregistrează și declară un impozit pe profit în sumă de 7.596 lei.
- în anul fiscal 2010, pe perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, societatea înregistrează profit în suma de X lei, pentru care calculează, înregistrează și declară un impozit pe profit în sumă de X lei. Pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, societatea realizează profit în sumă de X lei, pentru care calculează, înregistrează și declară un impozit pe profit în sumă de X lei.
- în anul fiscal 2011 societatea înregistrează profit în sumă de X lei, pentru care calculează, înregistrează și declară un impozit pe profit în suma de X lei.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Anul 2009

În trim III 2009 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/03.07.2009 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția a X bucăți sticlă apă Borsec.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli suma de X lei în contul 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21. alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trim IV 2009 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/30.10.2009 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția unor sacoșe tip banană.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli suma de X lei în contul 602.8 " Cheltuieli privind alte materiale consumabile" tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21. alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Totodată, au constatat că la finele anului 2009 societatea înregistrează în contul 658.1 " Despăgubiri, amenzi si penalități" suma de X lei reprezentând amenda, fără a ține cont de nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzile, fiind încălcate astfel, prevederile art. 21 alin. (4) lit b) din Codul fiscal.

În concluzie, organele de inspecție fiscală ținând cont de cheltuielile nedeductibile în sumă totală de X lei constatate pentru anul fiscal 2009, în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, stabilind o diferență de impozit pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%).

Anul 2010

În trim II 2010 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/24.06.2010 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei reprezentând achiziția a X bucăți apă Borsec.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli suma de X lei în contul 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal ", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trim III 2010 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/21.07.2010 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția de bere.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli suma de X lei în contul 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trimestrul III 2010 societatea primește de la SC X factura nr. X/31.07.2010 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând cazare X zile.

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli suma de X lei, tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În concluzie, organele de inspecție fiscală ținând cont de cheltuielile nedeductibile în sumă totală de X lei stabilite de organele de inspecție fiscală pentru perioada

01.01.2010-30.09.2010, în conformitate cu prevederile art.17 și art. 19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de impozit pe profit în suma de X lei (X lei x 16%).

În trim IV 2010 societatea înregistrează în contul 658.1 " Despăgubiri, amenzi si penalități" suma de X lei reprezentând amendă Garda de Mediu, fără a ține cont de nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzile, astfel încălcându-se prevederile art. 21 alin. (4) lit b) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală, ținând cont de cheltuielile nedeductibile în sumă totală de X lei pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%).

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 societatea declară conform "declarației 101" privind impozitul pe profit un profit în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei.

Conform evidenței contabile și balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2010 societatea înregistrează un profit în suma de X lei, compus din: profit an 2009 în sumă de X lei și profit an în sumă de X lei (așa cum rezultă și din Bilanțul contabil întocmit pentru anul 2010). Din profitul anului 2010 în sumă totală de X lei, suma de X lei reprezintă profitul aferent perioadei 01.01.2010-30.09.2010, rezultând un profit aferent trimestrului IV 2010 în sumă de X lei.

Conform „Declarației 101” privind impozitul pe profit întocmită pentru trimestrul IV 2010 societatea declară un impozit pe profit în sumă de X lei calculat asupra unui profit în suma de X lei, (anexa nr. 12), iar conform balanței de verificare la data de 31.12.2010, societatea calculează și înregistrează un impozit pe profit în sumă de X lei $\{(X \text{ lei} + X \text{ lei}) * 16\% - \text{aferent unui profit în sumă de X lei (X lei} + X \text{ lei})$. (Anexa nr. 13)

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei reprezintă diferență de impozit pe profit calculată și înregistrată de societate în evidența contabilă, dar nedeclarată, fiind încălcate prevederile art. 17 și 19, art. 34 din Codul Fiscal.

Anul 2011

În trim II 2011 societatea primește de la SC X facturile nr. X, X și X/07.01.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția de 3 stilouri, butoni, etui etc. În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli suma de X lei tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trimestrul III 2011, în luna septembrie societatea primește de la X SRL factura nr. X/26.09.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând un sondaj de opinie întocmit pe X subiecți. În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de X lei, tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, și prin urmare au stabilit că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe

profit.

În trimestrul IV 2011, în luna decembrie, societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/23.12.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția a X kg îmbrăcăminte uzată. În urma controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de X lei tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, și prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada 01.07.2011 - 03.10.2011, SC X SRL a emis către SC X SRL un număr de 9 facturi fiscale cu TVA.

Pe parcursul derulării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat un control încrucișat cu adresa, înregistrată la D.G.F.P. Caraș – Severin sub nr.X/16.08.2012. Conform răspunsului primit nr. X/25.01.2013 rezultă că societatea SC X SRL, în perioada 11.06.2009 - 03.10.2011, a fost inactivă. Societatea a fost declarată inactivă ca urmare a nedepunerii de declarații fiscale, conform O.M.F.P. nr.1167/29.05.2009, în data de 11.06.2009, fiind anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA în data de 01.07.2009, și a fost reactivată și reînregistrată ca plătitor de TVA în data de 03.10.2011, conform O.M.F.P. nr. 3144/16.09.2011, așa cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (Anexa nr. 14).

Ca urmare a celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte de natură fiscală care influențează calculul profitului impozabil al societății și implicit a impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, totalul tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu contribuabilul inactiv este în sumă totală de X lei, din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei. Achizițiile efectuate constau în material de umplutură și zgură concasată, înregistrate de societate ca marfă, în contul 371 "Mărfuri", ulterior fiind descărcate din gestiune în urma vânzării prin înregistrarea lor în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

Conform art.11, alin.(1²) din Codul Fiscal, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală: "(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 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. 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",

Mai mult conform prevederilor art.21 alin. (4) lit.r) din Codul fiscal, 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..."

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Ținând cont de cheltuielile nedeductibile pentru anul fiscal 2011, în sumă totală de X lei stabilite în urma verificării efectuate, în conformitate cu prevederile art.17 și art.19

din Legea nr. 571/2003, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de X lei ($X \text{ lei} \times 16\%$), (situația este prezentată în Anexa nr. 16 și Anexa nr. 17).

Pentru diferențele de impozit pe profit stabilite, în sumă totală de X lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1), și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 de la data scadenței și până la data de 25.03.2013, în sumă totală de X lei. Perioada pentru care s-au calculat majorări de întârziere, cotele și modul de calcul al dobânzilor este prezentat în Anexa nr. 18.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul penalităților de întârziere, prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei de X lei reprezentând obligație fiscală principală rămasă nestinsă de natura impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din O.G. nr. 92/2003. Nivelul penalităților de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit este în sumă de X lei, calculul fiind prezentat în anexa nr. 18.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată: 01.07.2009 – 31.12.2011

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală consemnează că societatea este plătitoare de TVA de la data înființării, iar pentru perioada verificată, aceasta a depus la D.G.F.P. Caraș - Severin în termenele legale deconturile privind taxa pe valoare adăugată.

În perioada supusă verificării, societatea a realizat operațiuni impozabile pentru care a aplicat cota standard de TVA, realizând, în principal, venituri din activitatea de bază, conform cod CAEN X - "Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor" respectiv, prestări de servicii - lucrări de construcții. Societatea mai obține venituri și din vânzări de mărfuri la intern și intracomunitar, vânzări de produse finite și mijloace fixe, etc.

În vederea determinării corectitudinii calculării și declarării obligației de plată a TVA datorată de către societate, organele de inspecție fiscală au verificat prin sondaj:

- modul de întocmire al jurnalelor de vânzări și cumpărări;
- corelația dintre sumele înscrise în jurnale pe baza documentelor de evidență primară, cu cele din balanțele de verificare și din deconturile de TVA;
- modalitatea de determinare a TVA colectată și deductibilă;
- corelația dintre datele din evidenta contabilă și cele cuprinse în declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394).

1) În ceea ce privește deducerea TVA, organele de inspecție fiscală au verificat jurnalele de cumpărări aferente perioadei supuse controlului, întocmite pe baza documentelor justificative prezentate de societate.

Societatea a înregistrat în perioada verificată, pe baza facturilor primite de la furnizori interni, TVA deductibilă aferentă în principal operațiunilor referitoare la achiziții de materiale, materii prime, mijloace fixe, consumabile, mărfuri, alte bunuri și prestări de servicii (închirieri utilaje, utilități, obiecte de inventar etc.).

În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, societatea a aplicat prevederile art. 157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înregistrând atât taxa pe valoarea adăugată colectată cât și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea.

2) În ceea ce privește colectarea TVA, pentru veniturile obținute din activitatea desfășurată (prestări de servicii - lucrări de construcții, vânzări de mărfuri, produse finite, mijloace fixe) societatea a aplicat cota standard de TVA conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, pentru livrările intracomunale de bunuri realizate în perioada verificată (mărfuri), societatea a aplicat scutirea de TVA conform prevederilor art. 143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aplicarea scutirii de TVA a fost justificată de societate cu documentele prevăzute la art.10 din O.M.F.P. 2222/2006, respectiv: factura și document de transport (CMR).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) În ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și SC X SRL, aceasta s-a desfășurat în perioada 30.07.2011 - 15.12.2011, constând în achiziții de bunuri și livrări de prestări servicii, după cum urmează:

- achiziții efectuate de SC X SRL reprezentând zgură și material de umplutură, fiind primite un număr de 11 facturi fiscale. Facturile primite sunt redactate în Anexa nr.11 ;
- o livrare reprezentând prestări servicii către SC X SRL.

Facturile emise și fișa contului 401 - analitic SC X SRL, respectiv fișa contului 411 - analitic SC X SRL, fișe întocmite de societate verificată, sunt redactate în Anexa nr. 11.

Totalul tranzacțiilor privind achizițiile de bunuri/livrările de prestări de servicii este în sumă de X lei, din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, pe parcursul derulării inspecției fiscale, echipa de inspecție cu adresa nr. X/16.08.2012, a solicitat la D.G.F.P. Caraș Severin efectuarea unui control încrucișat la SC X SRL. Conform răspunsului primit cu adresa nr. X/25.01.2013 rezultă că societatea SC X SRL, în perioada 11.06.2009 - 03.10.2011, a fost inactivă. Ca urmare, societatea nu mai avea calitate de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, codul de înregistrare în scopuri de TVA fiindu-i anulat de organele fiscale competente, conform art.153 alin.(9) din Codul fiscal .

Societatea a fost declarată inactivă ca urmare a nedepunerii de declarații fiscale conform OMFP nr.1167/29.05.2009, în data de 11.06.2009, fiind anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA în data de 01.07.2009, și a fost reactivată și reînregistrată ca plătitor de TVA în data de 03.10.2011, conform O.M.F.P. nr.3144/16.09.2011, așa cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (Anexa nr. 14).

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea SC X SRL a desfășurat cu SC X SRL tranzacții și pe perioada în care SC X SRL a fost activă, respectiv în perioada 03.10.2011 -15.12.2011, aceasta constând în achiziții în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și livrări în sumă totală de X lei din care, TVA în sumă de X lei.

Pe perioada în care SC X SRL a fost declarată inactivă, respectiv perioada 01.07.2011 - 03.10.2011 aceasta a emis către SC X SRL un număr de 9 facturi fiscale cu TVA. Totalul tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu contribuabilul inactiv este în sumă totală de X lei, din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

Conform art.11 alin.(1²) din Codul fiscal nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea SC X SRL nu are dreptul de deducere asupra TVA în sumă de X lei. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de TVA în sumă de X lei, fiind încălcate prevederile:

- art.11 alin.(1²) unde se prevede că: "(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 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. 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";

- art. 145 alin.(1) lit.a) care prevede că: "Condiții de exercitare a dreptului de deducere: (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155";

- art.153 alin.(9) din Codul Fiscal care stipulează că: "Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA: (9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin norme procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență". (Situația este prezentată în Anexa nr.8).

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că, pe întreaga perioadă verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții care nu au legătură cu activitatea desfășurată de către societate, cum ar fi: TVA aferentă unor cumpărări de apă în cantități semnificative de la SC X SRL, TVA aferentă a X kg îmbrăcăminte uzată (de la SC X SRL), TVA aferentă unui sondaj de opinie (X SRL), sacoșe (X SRL), cazare pentru X zile în localitatea în care societatea își are sediul social, etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, unde se prevede că: "orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în sumă totală de X lei, facturile de achiziție și TVA dedusă de societate fiind redate în Anexa nr.16.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deduce TVA aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice (bere, vodcă, șampanie) fiind încălcate prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal, stabilind diferența de TVA în sumă totală de X lei, facturile de achiziție și taxa pe valoarea adăugată dedusă fiind redate în Anexa 16.

d) Organele de inspecție fiscală au constatat că:

În luna noiembrie 2010 societatea primește factura fiscală seria X nr.X/30.11.2010

emisă de SC X SRL, în valoare totală de X lei reprezentând achiziționarea de mixtură asfaltică în valoare de X lei și TVA aferent în sumă de X lei. În evidența contabilă societatea înregistrează achiziția în sumă de X lei în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs" și deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Din documentele justificative care au stat la baza acestei operațiuni rezultă că mixtura asfaltică a fost utilizată pentru asfaltarea străzilor X, X, X, X, X și X efectuate în baza solicitării acceptului de sponsorizare nr.X/08.11.2010, solicitare neînregistrată la Primăria Municipiului X.

În luna martie 2011 societatea încheie cu Primăria Municipiului X contractul de sponsorizare nr.X/14.03.2011 prin care va executa, în mod gratuit lucrări de reparații parțiale a străzilor X, X, X, X, X și X. După data încheierii acestui contract societatea verificată nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli sau alte activități de sponsorizare. Această situație a fost constatată și la încheierea Procesului verbal nr. X/14.03.2012 de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Caraș-Severin, iar conform Notei explicative dată de către dl. X în calitate de director, lucrările de sponsorizare aferente contractului nr. X/14.03.2011 au fost efectuate în luna noiembrie 2010 în baza solicitării acceptului de sponsorizare, lucrările fiind recepționate în data de 14.03.2011, fără a deține procesul verbal de recepție a lucrărilor în curs.

În data de 31.12.2011 societatea verificată înregistrează cheltuieli în debitul contului 658.2 „Donații din subvenții acordate” suma de X lei și tratează această cheltuială din punct de vedere fiscal ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil așa cum rezultă din Declarația rectificativă 101 privind impozitul pe profit depusă pentru anul fiscal 2011.

Organele de inspecție fiscală, stabilesc că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată, în noiembrie 2010, în sumă de X lei, societatea verificată a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În luna februarie 2012, SC X SRL declară suma de X lei în Decontul de taxa pe valoarea adăugată 300 la rândul 16 „regularizări taxa colectată „ (Anexa 15).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală stabilesc diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei (X lei - X lei).

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a intenționat să achiziționeze un buldozer (factura X/20.05.2011) și o stație de betoane (factura nr. X/30.07.2011), fiind primite 2 facturi de avans, ulterior operațiunile fiind anulate, prin stornarea facturilor de avans (facturile nr.X/03.10.2011 și factura nr.X/30.09.2011). La momentul primirii facturilor de avans SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de X lei (X lei + X lei) iar, la momentul stornării avansurilor a regularizat taxa pe valoarea adăugată dedusă. Situația este prezentată în Anexa nr.8. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că avansurile facturate și ulterior stornate nu au avut la bază bunuri care să fie efectiv livrate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal, potrivit căruia: "dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei", iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată are loc, conform art.134² alin.(2) lit.b), la data încasării avansului (de către furnizor) - avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor" și coraborat cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) care prevede exercitare a dreptului de deducere a taxei aferente bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său.

Pentru TVA dedusă de societate în sumă de X lei, reprezentând avansurile pentru

utilaje, avansuri stornate integral ulterior, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi de la data deducerii taxei pe valoarea adăugată și până la data stornării acesteia, conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 republicată (calculul majorărilor de întârziere/dobânzilor este prezentat în Anexa nr. 9).

Pentru TVA dedusă de societate și stabilită ca diferență de TVA în sumă de X lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 republicată (calculul majorărilor de întârziere/dobânzilor este prezentat în Anexa nr. 9).

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează TVA deductibilă aferenta unor facturi de avans emise de diverși furnizori, și anume: SC X SRL (SC X SRL), SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL. Facturile primite reprezintă avansuri care ulterior au fost stornate integral, nefiind concretizate în livrări de bunuri sau executări de lucrări. Mai mult, avansurile facturate nu au avut la bază plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor.

Pentru diferența de TVA în sumă totală de X lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 de la data scadenței și până la data de 25.03.2013, în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul penalităților de întârziere prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei de X lei reprezentând obligație fiscală principală rămasă nestinsă în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din O.G. nr. 92/2003. Nivelul penalității de întârziere aferentă diferenței de TVA este în suma de X lei, calculul fiind prezentat în Anexa nr. 9.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală la Cap.VI - Discuția finală cu contribuabilul, organele de inspecție fiscală consemnează:

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului:

Prin declarația pe proprie răspundere dată reprezentantul legal al societății declară că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate, acestea fiindu-i restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale (Anexa nr. 21).

Contribuabilul a fost informat pe tot parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală, conform art.107 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 și la finalizarea inspecției, a fost invitat la discuția finală stabilită pentru data de 01.04.2013 (Anexa nr. 19).

În data de 23.04.2013, la sediul D.G.F.P. Caraș - Severin, are loc o primă discuție finală în cadrul căreia, organele de inspecție fiscală au prezentat constatările și consecințele fiscale cuprinse în proiectul raportului de inspecție fiscală conform art.107 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003.

În urma verificării, organele de inspecție au stabilit în sarcina agentului economic verificat obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe profit și accesorii aferente în sumă totală de X lei.

După prezentarea de către organele de inspecție fiscală a constatărilor și consecințelor lor fiscale, a fost acordat contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra acestora conform art.107 alin.(4) din O.G. nr. 92/2003 (Anexa nr.20).

La prima discuție reprezentantul legal al societății aduce în discuție două obiecții, după cum urmează:

- obiecțiuni referitoare la calculul majorărilor de întârziere/dobânzilor aferente taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate în baza unor facturi de avans, avansuri care fie nu au fost cu plată, fie nu s-au finalizat cu bunuri și care au fost ulterior stornate, operațiunile neavând finalitate economică. Aceste accesorii au fost calculate de organele de inspecție fiscală de la data scadenței până la data stornării avansurilor;

- obiecțiuni referitoare la diferențele de plată constând în taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit stabilite ca urmare a tratamentului fiscal aplicat de către organele de inspecție fiscală asupra tranzacțiilor desfășurate cu SC X SRL pe perioada în care acesta era contribuabil inactiv.

Organele de inspecție fiscală menționează că nu au acordat drept de deducere asupra TVA în sumă de X lei, din facturile primite în perioada în care contribuabilul emitent al facturilor era inactiv, conform prevederilor art.11 alin.(1²), art.145 alin.(1) lit.a) coroborat cu art.153 alin.(9) din Codul fiscal. În ceea ce privește achizițiile efectuate de la acest contribuabil inactiv înregistrate în conturile de cheltuieli s-a stabilit că acestea sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil. Prevederile legale încălcate sunt art. 11 alin.(1²) și prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal. Prin urmare, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. Reprezentantul legal al societății verificate a precizat că va reveni la o dată ulterioară cu noi documente în susținerea obiecțiunilor pe care le-a formulat.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului:

În data de 26.04.2013 societatea pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală documente, după cum urmează:

- extrase de cont care atestă că, pentru unele avansuri, de la anumiți furnizori, există și plata acestora.

Documentele au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală și au avut ca și consecință fiscală faptul că nu au mai fost calculate majorări de întârziere/dobânzi asupra taxei pe valoarea adăugată dedusă aferente acestor avansuri;

- 4 (patru) facturi fiscale primite de la SC X SRL în calitate de furnizor având înscrise ca și dată de emitere datele de 16.01.2012 și respectiv 31.01.2012 prin care sunt stornate facturile emise în perioada de inactivitate și sunt repuse pe perioada în care SC X SRL era activ. Societatea mai prezintă și 4 note contabile având ca data de întocmire datele de 01.12.2012 și 02.12.2012.

Situația facturilor aduse ca mijloc de proba este următoarea:

					lei
Nr crt	Nr/data factura	Baza impozabila	TVA deductibil	Total factura	Explicații factura
1	X/16.01.2012	- X	- X	- X	Storno la ft. X/01.09.2011, nr.X1/01.10.2011, nr.X12/01.11.2011, ft X/01.12.2012
2	X/16.01.2012	X	X	X	Zgura conform anexa ft X/01.12.2012
3	X/31.01.2012	- X	- X	- X	Storno la ft. nr.X/31.07.2011, nr.X/30.09.2011, fX/02.12.2012
4	X/31.01.2012	X	X	X	Material de umplutura conform anexa fX/02.12.2012
Total		0	0	0	

Analizând facturile fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- acestea se refera la o perioadă care nu este în cadrul perioadei supuse verificării prin raportul de inspecție fiscală. Facturile au ca dată de întocmire luna ianuarie 2012, iar notele contabile sunt întocmite cu luna decembrie 2012;
- doar prin simpla prezentare a acestor facturi fiscale, organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra cuprinderii lor în jurnalul de cumpărări al societății verificate respectiv, în jurnalul de vânzări al SC X SRL ;
- organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra existenței notelor de recepție și mai mult asupra circuitului mărfurilor și materialelor aprovizionate sau asupra locului unde acestea au fost depozitate.

Ținând cont de argumentele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra realității și legalității acestor facturi fiscale.

În concluzie, constatările organelor de inspecție fiscală rămân aceleași ca și cele de dinaintea luării la cunoștință de aceste facturi.

În urma reconsiderării majorărilor de întârziere/dobânzilor de către organele de inspecție fiscală, suma acestora a fost calculată în valoare de X lei, față de X lei. Ca urmare a celor de mai sus, obligațiile fiscale stabilite sunt în sumă totală de X lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de X lei

stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.04.2013,

Perioada verificată: 01.07.2009 – 31.12.2011

1.1. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu aduce argumente, respectiv documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă de X lei, în baza facturilor fiscale emise de diverși furnizori, astfel:

anul 2009

În trim III 2009 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/03.07.2009 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția a X bucăți sticlă apă Borsec, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei în contul 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că cheltuielile în sumă de **X lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trim IV 2009 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/30.10.2009 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția unor sacoșe tip banană, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei în contul 602.8 " Cheltuieli privind alte materiale consumabile", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile

pentru determinarea profitului impozabil..

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de **X lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Totodată, la finele anului 2009 societatea înregistrează în contul 658.1 " Despăgubiri, amenzi si penalități" suma de **X lei** reprezentând amendă, fără a ține cont de nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzile, fiind încălcate astfel, prevederile art. 21 alin. (4) lit b) din Codul fiscal.

anul 2010

În trim II 2010 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/24.06.2010 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei reprezentând achiziția a X bucăți apă Borsec, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei în contul 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal ", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de **X lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trim III 2010 societatea primește de la SC X SRL factura nr. X/21.07.2010 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția de bere, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei în contul 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal", tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de **X lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trimestrul III 2010 societatea primește de la SC X factura nr. X/31.07.2010 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând cazare X zile, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei, tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de **X lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trim IV 2010 societatea înregistrează în contul 658.1 " Despăgubiri, amenzi si penalități" suma de **X lei** reprezentând amendă Garda de Mediu, fără a ține cont de nedeductibilitatea cheltuielilor cu amenzile, astfel încălcându-se prevederile art. 21 alin. (4) lit b) din Codul fiscal.

anul 2011

În trim II 2011 societatea primește de la SC X facturile nr. X, X și X/07.01.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția de X stilouri, butoni, etui etc, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei, tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de **X lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trimestrul III 2011, în luna septembrie societatea primește de la X SRL factura nr.X/26.09.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând un sondaj de opinie întocmit pe X subiecți, înregistrând pe cheltuieli în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de X lei, tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, și prin urmare au stabilit că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În trimestrul IV 2011, în luna decembrie, societatea primește de la SC X SRL factura nr.X/23.12.2011 în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând achiziția a X kg îmbrăcăminte uzată, înregistrând pe cheltuieli suma de X lei, tratându-le din punct de vedere fiscal ca și cheltuială deductibilă pentru determinarea profitului impozabil. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, stabilind că, cheltuielile în sumă de X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În drept, prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, precizează:

Art.19

“(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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Art. 21

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. ”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, aplicabile în speță sunt și dispozițiile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.”

Lit. b) a alin. (4) al art. 21 a fost modificată de pct. 16 al art. I din Ordonanța de Urgență nr. 109 din 7 octombrie 2009, publicată în Monitorul Oficial nr. 689 din 13 octombrie 2009, cu aplicabilitate de la 01.01.2010, astfel:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale ”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, se reține că organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil cheltuieli înregistrate în evidența contabilă pentru perioada verificată, în sumă totală de **X lei** din care: **X lei** motivat de faptul că societatea nu a justificat necesitatea achiziționării bunurilor în scopul desfășurării activității și realizării de venituri impozabile, și **X lei** motivat de faptul că amenzile intră în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

În cauza analizată, se reține că societatea contestatoare nu prezintă niciun document cu care să justifice necesitatea achizițiilor în discuție, respectiv nu dovedește efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile. Cheltuielile aferente achizițiilor de bunuri efectuate potrivit facturilor mai sus menționate, nu reprezintă cheltuieli deductibile doar pentru simplu fapt că sunt înregistrate în evidența contabilă, întrucât în vederea stabilirii caracterului deductibil al acestora este necesar a face dovada efectuării operațiunilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia „Îmbrăcămintea uzată a fost destinată (și folosită) utilizării în cadrul atelierului de reparații al subscisei ca și cârpe de șters, așadar cheltuiala era efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv pentru operațiuni taxabile”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a prezentat nici în timpul controlului, nici la momentul discuției finale, și nici la contestația formulată vreun document din care să reiasă atât destinația, cât și, utilizarea celor X kg îmbrăcămintă, neputându-se face vreo legătură între scopul acestei achiziții și activitatea desfășurată de societate care este de „reparații și întreținere a drumurilor și autostrăzilor”.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia achiziționarea de apă Borsec de la X SRL se încadrează în ipoteza prevăzută la art.21 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal și reprezintă o cheltuială efectuată pentru protecția angajaților, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care societatea nu a anexat nici un document din care să reiasă destinația, respectiv utilizarea cantităților mari de apă aprovizionate.

Mai mult, organelor de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, fac următoarele precizări:

„ Organele de inspecție fiscală nu pun la îndoială scopul social al achiziției și luarea măsurilor impuse de OUG nr.99/2000. Conform acestei ordonanțe, la art.4 pct.B lit.a, se stipulează că pentru menținerea stării de sănătate a angajaților, în perioade cu temperaturi extreme, societățile trebuie să asigure apa minerală adecvată, câte 2-4 litri/salariat.

În anul 2009, conform situațiilor financiare depuse, societatea declara un număr mediu de X salariați. **Ipotetic**, luând în calcul că 2 luni a fost caniculă (iulie, august), cu toate cele 20 zile lucrătoare/lună cu temperaturi extreme, cu asigurarea de către societate a maximumului de 4 litri de apă minerală fiecărui salariat, la un număr de X salariați, rezultă un necesar de X litri apă minerală (4 litri x X salariați x 20 zile lucrătoare x 2 luni).

În anul 2010, conform situațiilor financiare depuse, societatea declara un număr mediu de X salariați. **Ipotetic**, luând în calcul că 2 luni au fost caniculare, cu toate cele 20 zile lucrătoare/lună având temperaturi extreme, cu asigurarea de către societate a maximumului de 4 litri de apă minerală fiecărui salariat, la un număr de X salariați rezultă, un necesar de X litri apă minerală (4 litri x X salariați x 20 zile lucrătoare x 2 luni).

În concluzie, pentru cele două facturi de apă minerală în cantitate totală de X bucăți pe anii 2009 și 2010 și ținând cont de calculul ipotetic în care au fost asigurați maximumul de 4 litri apă/salariat, maximumul de 20 zile lucrătoare în luna în care temperaturile depășesc zilnic +37 ° C, și neținând cont de posibilele concedii de odihnă sau boală, rezultă un necesar de aprovizionat de X bucăți maxim de a fi utilizate.

Mai mult, organele de inspecție fiscală, în perioada 2009-2010, au constatat și alte achiziții de apă minerală, de la același furnizor, în cantități mai mici și achiziționate în mod constant pe perioada de vară, achiziții recunoscute de către echipa de inspecție fiscală la calculul profitului impozabil (ft.nr. X/09.07.2009, ft.nr. X/11.07.2009, ft. nr.X/11.07.2009, ft.nr.X/04.12.2009, ft.nr.X/04.12.2009, ft. nr.X/21.12.2009, ft. nr. X/21.12.2009, ft. nr. X/21.12.2009 reprezentând sucuri și apa,)."

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale enunțate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală în perioada verificată au încadrat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de **X lei** procedând la recalcularea profitului impozabil, implicit a impozitului pe profit.

De precizat este faptul că, prin contestația formulată contestatoarea recunoaște că a înregistrat greșit ca și cheltuială deductibilă: suma de X lei reprezentând amenda, suma de X lei aferentă achiziției de bere, suma de X lei reprezentând amenda Garda de Mediu, suma de X lei aferentă achiziției unor sacoșe tip banană, suma de X lei aferentă unor servicii de cazare, suma de X lei aferentă efectuării unui sondaj de opinie.

Prin urmare, suma totală de X lei este recunoscută de societate ca fiind stabilită în mod corect de organele de inspecție fiscală, respectiv ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, implicit a impozitului pe profit.

1.2. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizițiile efectuate de societatea contestatoare în baza facturilor emise de SC X SRL, în condițiile în care la data emiterii acestor facturi, furnizorul era declarat contribuabil inactiv.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada 01.07.2011 - 03.10.2011, SC X SRL a emis către SC X SRL un număr de 9 facturi fiscale cu TVA.

Pe parcursul derulării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală cu adresa nr. X/16.08.2012 au solicitat D.G.F.P. Caraș – Severin efectuarea unui control încrucișat la SC X SRL. Conform răspunsului primit, cu adresa nr. X/25.01.2013 prin care a fost înaintat Procesul verbal nr.X/22.01.2013 întocmit de A.I.F. – Serviciul Inspecție Fiscală 1, rezultă că societatea SC X SRL, în perioada 11.06.2009 - 03.10.2011, a fost inactivă. Societatea a fost declarată inactivă ca urmare a nedepunerii de declarații fiscale, conform O.M.F.P. nr.1167/29.05.2009, în data de 11.06.2009, fiind anulat codul de înregistrare în

scopuri de TVA în data de 01.07.2009, și a fost reactivată și reînregistrată ca plătitor de TVA în data de 03.10.2011, conform O.M.F.P. nr. 3144/16.09.2011, așa cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (Anexa nr. 14).

Organele de inspecție fiscală au constatat că, totalul tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu contribuabilul inactiv este în sumă totală de X lei, din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei. Achizițiile efectuate constau în material de umplutură și zgură concasată, înregistrate de societate ca marfă, în contul 371 "Mărfuri", ulterior fiind descărcate din gestiune în urma vânzării prin înregistrarea lor în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1²), art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de X lei nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 19

"(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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

coroborate cu prevederile pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"12. Veniturile si 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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal."

Totodată, la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(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."

Având în vedere prevederile legale sus menționate, pentru a obține dreptul de deducere al cheltuielilor, un contribuabil trebuie să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, față de prevederile invocate se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

Totodată, din textele de lege menționate mai sus, se reține că cheltuiala este deductibilă doar pentru operațiunile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, care au la bază documente justificative, potrivit legii.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de X lei efectuate cu mărfurile achiziționate de la SC X SRL cu un număr de 9 facturi fiscale cu TVA emise în perioada 01.07.2011 - 03.10.2011, pe motiv că societatea furnizoare care a emis facturile a fost inactivă.

Prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, la art.1 – art.4 se precizează :

„ Art.1 –Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.

Art.2 Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice-portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice –Informații despre contribuabili.

Art.3 Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.

Art.4 Prezentul ordin intră în vigoare în 3 zile de la data semnării.”

Prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, la art.I și art. II se precizează :

„Art.I –Se prorogă termenul stabilit pentru intrarea în vigoare a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009, până la data de 11 iunie 2009.

Art.II –Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.”

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/29.05.2009 a intrat în vigoare la data de 11.06.2009, conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

Potrivit Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/29.05.2009, SC X SRL figurează la poziția nr. X.

Astfel, data la care SC X SRL a fost declarată contribuabil inactiv este **11.06.2009**.

SC X SRL a fost reactivată la data de **03.10.2011** potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3144/16.09.2011.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.f) și lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

[...]

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."

Totodată, art. 11 alin.(1¹) și alin. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1¹) 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.

(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 se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Începând cu data de 17.09.2011 prevederile art.11 alin.(1¹) și alin. (1²) au fost modificate de Ordonanța nr.30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(1¹) Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită."

coroborat cu prevederile Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 3

„(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 produc efecte juridice din punct de vedere fiscal."

Mai mult, se reține și faptul că, în ce privește posibilitatea deducerii cheltuielilor în cazul în care documentele justificative cuprind informații sau mențiuni incomplete, Decizia V din 15.01.2007, a Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, a decis că: *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată."*

Față de prevederile legale sus invocate, se reține faptul că la data declarării ca inactiv, un contribuabil nu mai are dreptul de a utiliza facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, iar documentele fiscale emise de un contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal și nu beneficiază de deducerea cheltuielilor.

De asemenea, potrivit dispozițiile legale sus invocate sunt nedeductibile cheltuielile înregistrate în baza unor justificative care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de lege.

Prin urmare, se reține că facturile fiscale achiziționate de la un contribuabil inactiv nu pot avea calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în contabilitate.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoșterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea.

Argumentul societății referitor la faptul că „*ordinul prin care X a fost declarată inactivă nu poate produce nici un efect din moment ce nu a fost îndeplinită cerința publicării în Monitorul Oficial*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că potrivit art.11 alin. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedura de declarare a contribuabililor inactivi este stabilită prin ordin iar Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cerințe respectate prin emiterea O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 privind aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi și publicarea Listei contribuabililor declarați inactivi pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel încât SC X S.R.L avea posibilitatea de a se informa despre SC X SRL, iar potrivit principiului de drept „*nemo censetur ignorare legem*” se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei potrivit cărora:

- din eroare SC X SRL, a înregistrat în contabilitate atât facturile primite de la vânzător, cât și procesele verbale de custodie, având ca efect deducerea de TVA înainte ca acesta să fie proprietarul mărfurilor;
- s-a luat anticipat în calcul costul mărfurilor pentru determinarea impozitului pe profit;
- pentru mărfurile provenite de la SC X SRL și vândute către SC X SRL, s-au emis facturi de vânzare, înainte de termenele convenite prin clauzele contractului. Au fost întocmite procese verbale de custodie, așa cum este prevăzut în clauzele contractuale. Aceste documente s-au înregistrat dublu în contabilitate, în sensul că au fost evidențiate atât facturile de vânzare cât și procesele verbale de custodie, deși vânzătorul nu era încă proprietarul mărfurilor;

- înregistrarea eronată în contabilitate, atât a facturilor, cât și a proceselor verbale de custodie, a condus la înregistrarea anticipată de venituri și de TVA colectată și deductibilă, denaturând rezultatele financiare din perioadele în care s-au tratat eronat tranzacțiile comerciale derulate dintre cele două părți;

- în data de 26.04.2013, conform art.2 din cap VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală societatea pune la dispoziția echipei de inspecție documentele care atestă faptul ca mărfurile au rămas în custodia SC X SRL, până la data recepției finale calitative, data după care s-au întocmit facturi fiscale definitive care să ateste transferul proprietății, dar care se extind peste perioada supusă controlului, respectiv luna ianuarie 2012, dar constatările organelor de control nu s-au schimbat, reținem că aceste susțineri sunt contrazise tocmai de constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv de concluziile acestora asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului consemnate la cap. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală și precizările din referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Astfel, din cap. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală, referitor la cauza în discuție, reținem că în data de 26.04.2013 societatea pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală „ 4 (patru) facturi fiscale primite de la SC X SRL în calitate de furnizor având înscrise ca și dată de emitere datele de 16.01.2012 și respectiv 31.01.2012 prin care sunt stornate facturile emise în perioada de inactivitate și sunt repuse pe perioada în care SC X SRL era activ. Societatea mai prezintă și 4 note contabile având ca data de întocmire datele de 01.12.2012 și 02.12.2012.

Analizând facturile fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- acestea se refera la o perioadă care nu este în cadrul perioadei supuse verificării prin raportul de inspecție fiscală. Facturile au ca dată de întocmire luna ianuarie 2012, iar notele contabile sunt întocmite cu luna decembrie 2012;
- doar prin simpla prezentare a acestor facturi fiscale, organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra cuprinderii lor în jurnalul de cumpărări al societății verificate respectiv, în jurnalul de vânzări al SC X SRL ;
- organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra existenței notelor de recepție și mai mult asupra circuitului mărfurilor și materialelor aprovizionate sau asupra locului unde acestea au fost depozitate.

Ținând cont de argumentele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța asupra realității și legalității acestor facturi fiscale, în concluzie, constatările organelor de inspecție fiscală rămân aceleași ca și cele de dinaintea luării la cunoștință de aceste facturi.”

De asemenea, din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, reținem și următoarele precizări ale organelor de inspecție fiscală, raportat la susținerile sus menționate:

- la discuția finală din data de 26.04.2013, - „ La momentul respectiv, nu s-a discutat despre faptul că mărfurile achiziționate de la SC X SRL, sunt date în custodie și despre erorile pe care societatea declară că le-a făcut.”

- „ La capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală se precizează în mod foarte clar documentele și argumentele aduse la acel moment de către contestatoare.”

- „*Retratarea evinimentelor de către contestatoare în cuprinsul contestației are scop mutarea momentului în care au avut loc tranzacțiile comerciale între cele două societăți în perioada în care X SRL este contribuabil reactivat.*”

De altfel, susținerile contestatoarei nu sunt probate cu documente concrete (note contabile, jurnalul de cumpărări, jurnalul de vânzări, deconturi de TVA, balanțe de

verificare etc.) pentru a face dovada acestor susțineri. Mai mult, societatea nu adus niciun argument pentru descrierea tranzacției comerciale cu SC X SRL, în raport cu cele susținute în contestație.

În contextul celor mai sus arătate, susținerile societății, respectiv documentele anexate de societate la contestație pentru cauza în discuție nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei.

Cu atât mai mult, trebuie subliniat faptul că potrivit fișei contului 401 – analitic SC X SRL, respectiv fișa contului 411 – analitic SC X SRL (anexate la dosarul cauzei), rezultă în clar facturile emise, aferente perioadei 01.07.2011 - 03.10.2011, perioadă în care SC X SRL era inactiv.

Având în vedere prevederile legale sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, organele de inspecție fiscală în mod legal au încadrat ca nedeductibilă cheltuiala în sumă de **X lei**, cheltuieli înscrise în documente care, potrivit legii, nu au calitatea de documente care produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, deoarece au fost emise de un furnizor declarat inactiv, procedând la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În concluzie, organele de inspecție fiscală ținând cont de cheltuielile nedeductibile constatate:

- pentru anul fiscal 2009, în sumă totală de **X lei**, în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, stabilind o diferență de impozit pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%).

- pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, în sumă totală de **X lei**, în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de impozit pe profit în suma de X lei (X lei x 16%).

- pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, în sumă totală de **X lei**, în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%).

- pentru anul fiscal 2011, în sumă totală de X lei (X lei + X lei), în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr. 571/2003, au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%).

1.3. Referitor la suma de X lei reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează această sumă, în condițiile în care a fost calculată și înregistrată de societate în evidența contabilă, dar nu a fost declarată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 societatea declară conform "declarației 101" privind impozitul pe profit, un profit în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei.

Conform evidenței contabile și balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2010 societatea înregistrează un profit în sumă de X lei, compus din: profit an 2009 în sumă de X lei și profit an în sumă de X lei (așa cum rezultă și din Bilanțul contabil întocmit pentru anul 2010). Din profitul anului 2010 în sumă totală de X lei, suma de X lei

reprezintă profitul aferent perioadei 01.01.2010-30.09.2010, rezultând un profit aferent trimestrului IV 2010 în sumă de X lei.

Conform „Declarației 101” privind impozitul pe profit, întocmită pentru trimestrul IV 2010 societatea declară un impozit pe profit în sumă de X lei calculat asupra unui profit în sumă de X lei, iar conform balanței de verificare la data de 31.12.2010, societatea calculează și înregistrează un impozit pe profit în sumă de X lei - aferent unui profit în sumă de X lei (X lei + X lei).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei reprezintă diferență de impozit pe profit calculată și înregistrată de societate în evidența contabilă, dar nedeclarată de către aceasta, fiind încălcate prevederile art. 17, art.19, art. 34 din Codul Fiscal.

În drept, prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, stipulează:

ART. 19

“(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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Iar, potrivit art.17 din același act normativ:

ART. 17

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

Dispozițiile art. 34 alin.(1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, stipulează:

ART. 34

“(1) Plata impozitului se face astfel:

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. (...) ”

Din dispozițiile legale menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile iar societățile au obligația declarării și plății impozitului pe profit conform prevederilor legale sus enunțate.

La titlul VII “Inspecția fiscală” Cap.I “Sfera inspecției fiscale” art. 94 alin.(2) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

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

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; (...) “

Astfel, se reține că inspecția fiscală pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor pe care le au, vor proceda și la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, la stabilirea diferențelor de obligații fiscale de plată precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora.

În speță, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, se reține că organele de inspecție fiscală, din verificarea concordanței dintre sumele înregistrate în evidența contabilă a societății ca impozit pe profit și sumele declarate la organul fiscal au constatat că potrivit „Declarației 101” privind impozitul pe profit întocmită pentru trimestrul IV 2010 societatea declară un impozit pe profit în sumă de X lei calculat asupra unui profit în sumă de X lei, iar conform balanței de verificare la data de 31.12.2010, societatea calculează și înregistrează un impozit pe profit în sumă de X lei - aferent unui profit în sumă de X lei (X lei + X lei).

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței de impozit pe profit în sumă de X lei, prin decizie de impunere, astfel ca în evidența fiscală să fie înregistrată situația reală, așa cum rezultă din evidența contabilă a societății.

Având în vedere cele arătate mai sus, prevederile legale aplicabile cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei, reprezentând impozitul pe profit nedeclarat de către aceasta.

Mai mult de atât, de menționat este faptul că prin contestația formulată societatea contestatoare recunoaște diferența de impozit pe profit în sumă de X lei, ca fiind stabilită în mod corect de organele de inspecție fiscală.

În concluzie, având în vedere cele prezentate la pct.1.1, pct.1.2, și pct.1.3 din prezenta decizie de soluționare, se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil al contestatoarei pentru anii 2009, 2010 și 2011, funcție de cheltuielile nedeductibile fiscal constatate, respectiv la stabilirea diferenței de impozit pe profit aferent anului 2010 nedeclarată în sumă de X lei, stabilind în sarcina societății suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de SC X SRL pentru această sumă.

1.4. Referitor la accesoriile de plată aferente impozitului pe profit în sumă totală de X lei reprezentând:

- X lei - dobânzi/ majorări de întârziere

- X lei - penalități de întârziere

stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalități de întârziere, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/ majorări de întârziere și penalități de întârziere, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă totală de X lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013.

Perioada verificată: 01.07.2009 – 31.12.2011

2.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri, în condițiile în care nu demonstrează cu documente justificative dacă acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe întreaga perioadă verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții care nu au legătură cu activitatea desfășurată de către societate, cum ar fi: TVA aferentă unor cumpărări de apă în cantități semnificative de la SC X SRL, TVA aferentă a X kg îmbrăcăminte uzată (de la SC X SRL), TVA aferentă unui sondaj de opinie (X SRL), sacoșe (X SRL), cazare pentru X zile în localitatea în care societatea își are sediul social, etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, și ca urmare au stabilit diferența de TVA în sumă totală de **X lei**, facturile de achiziție și TVA dedusă de societate sunt redactate în Anexa nr.16.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deduce TVA aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice (bere, vodcă, șampanie), fiind încălcate prevederile art.145 alin.(5) lit.b din Codul fiscal, stabilind diferența de TVA în sumă totală de **X lei**, facturile de achiziție și taxa pe valoarea adăugată dedusă fiind redactate în Anexa 16.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în luna noiembrie 2010 societatea primește factura fiscală seria X nr. X/30.11.2010 emisă de SC X SRL, în valoare totală de X lei reprezentând achiziționarea de mixtură asfaltică în valoare de X lei și TVA aferent în sumă de X lei. În evidența contabilă societatea înregistrează achiziția în sumă de X lei în debitul contului 231”Imobilizări corporale în curs” și deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Din documentele justificative care au stat la baza acestei operațiuni rezultă că mixtura asfaltică a fost utilizată pentru asfaltarea străzilor X, X, X, X, X și X efectuate în

baza solicitării acceptului de sponsorizare nr.X/08.11.2010, solicitare neînregistrată la Primăria Municipiului X.

În luna martie 2011 societatea încheie cu Primăria Municipiului X contractul de sponsorizare nr.X/14.03.2011 prin care va executa, în mod gratuit lucrări de reparații parțiale a străzilor X, X, X, X, X, X și X. După data încheierii acestui contract societatea verificată nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli sau alte activități de sponsorizare. Această situație a fost constatată și la încheierea Procesului verbal nr.X/14.03.2012 de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Caraș-Severin, iar conform Notei explicative dată de către dl. X în calitate de director, lucrările de sponsorizare aferente contractului nr.X/14.03.2011 au fost efectuate în luna noiembrie 2010 în baza solicitării acceptului de sponsorizare, lucrările fiind recepționate în data de 14.03.2011, fără a deține procesul verbal de recepție a lucrărilor în curs.

În data de 31.12.2011, societatea verificată înregistrează pe cheltuieli în debitul contului 658.2 „Donații din subvenții acordate” suma de X lei și tratează această cheltuială din punct de vedere fiscal ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil așa cum rezultă din Declarația rectificativă 101 privind impozitul pe profit depusă pentru anul fiscal 2011.

Organele de inspecție fiscală, stabilesc că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată, în noiembrie 2010, în sumă de X lei societatea verificată a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În luna februarie 2012, SC X SRL declară suma de X lei în Decontul de taxa pe valoarea adăugată 300 la rândul 16 „regularizări taxa colectată „ (Anexa 15).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală stabilesc diferența suplimentară de TVA în sumă de **X lei** (X lei - X lei).

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„ART. 145

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

a) operațiuni taxabile;

(...)”

De asemenea, la art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 145

(5) Nu sunt deductibile:

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; ”

ART. 155

„(5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

- a) *numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*
- b) *data emiterii facturii;*
- c) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*
- d) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*
- e) *denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*
- f) *denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;*
- g) *denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;*
- h) *denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*
- i) *baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*
- j) *indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*
- k) *în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*
- l) *în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;*
- m) *dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;*
- n) *o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.*”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adăugată este deductibilă numai în cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile, operațiuni care să producă venit ce se constituie în bază de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată.

Așadar, se reține că SC X SRL are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o altă persoană

impozabilă, cu condiția ca acestea să fie *“destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile”*

De asemenea, potrivit prevederilor legale sus enunțate, se reține că nu este deductibilă taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, se reține că, societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că bunurile achiziționate și serviciile prestate pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

De altfel, nici la contestația formulată societatea contestatoare nu a prezentat/anexat documente care să justifice că bunurile achiziționate și serviciile prestate pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de bunuri **este expres condiționată de utilizarea bunurilor sau serviciilor în folosul operațiunilor taxabile, generatoare de venit** și faptul că în justificarea facturilor de achiziție, nu au fost prezentate documente justificative prin care să facă dovada că acestea au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, precum și faptul că a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile de băuturi alcoolice, contrar dispozițiilor art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că societatea contestatoare nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **X lei**.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt în raport cu constatările organelor de inspecție fiscală privind neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

De subliniat este faptul că, prin contestația formulată societatea contestatoare recunoaște că a procedat greșit la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei și anume: X lei - TVA aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice, X lei - o parte a TVA corespunzătoare facturii emise de X SRL pentru achiziția de mixtură asfaltică, X lei - TVA aferentă achiziției a unor sacoșe tip banană, X lei - TVA aferent achiziției de servicii de cazare, X lei – TVA aferent efectuării unui sondaj de opinie, X lei -TVA aferent achiziției unor butoni.

2.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de o societate declarată contribuabil inactiv la data emiterii acestora.

În fapt, organele de inspecție fiscală consemnează că în ceea ce privește relația comercială desfășurată între SC X SRL și SC X SRL aceasta s-a desfășurat în perioada 30.07.2011 - 15.12.2011, constând în achiziții de bunuri și livrări de prestări servicii, după cum urmează:

- achiziții efectuate de SC X SRL reprezentând zgură și material de umplutură, fiind

primite un număr de 11 facturi fiscale (Anexa nr.11) ;

- o livrare reprezentând prestări servicii către SC X SRL.

Facturile emise și fișa contului 401 - analitic SC X SRL, respectiv fișa contului 411 - analitic SC X SRL, fișe întocmite de societate verificată, sunt redată în Anexa nr. 11.

Totalul tranzacțiilor privind achizițiile de bunuri/livrarile de prestări de servicii este în sumă de X lei, din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

Pe parcursul derulării inspecției fiscale, echipa de inspecție, cu adresa nr.X/16.08.2012 a solicitat la D.G.F.P. Caraș-Severin efectuarea unui control încrucișat la SC X SRL. Conform răspunsului primit cu adresa nr.X/25.01.2013 a rezultat că societatea SC X SRL, în perioada 11.06.2009 - 03.10.2011, a fost declarată contribuabil inactiv, societatea nu mai avea calitate de persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, codul de înregistrare în scopuri de TVA fiindu-i anulat de organele fiscale competente, conform art.153 alin.(9) din Codul fiscal .

Societatea a fost declarată inactivă ca urmare a nedepunerii de declarații fiscale conform OMFP nr.1167/29.05.2009 în data de 11.06.2009, fiind anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA în data de 01.07.2009, și a fost reactivată și reînregistrată ca plătitor de TVA în data de 03.10.2011, conform O.M.F.P. nr.3144/16.09.2011, așa cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (Anexa nr. 14).

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea SC X SRL a desfășurat cu SC X SRL tranzacții și pe perioada în care a fost activă, respectiv în perioada 03.10.2011 -15.12.2011, aceasta constând în achiziții în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei și livrări în sumă totală de X lei din care, TVA în sumă de X lei.

Pe perioada în care SC X SRL a fost declarată inactivă, respectiv perioada 01.07.2011 - 03.10.2011 aceasta a emis către SC X SRL un număr de 9 facturi fiscale cu TVA. Totalul tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu contribuabilul inactiv este în sumă totală de X lei, din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea SC X SRL nu are dreptul de deducere asupra TVA în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală stabilind diferența de TVA în sumă de X lei, fiind încălcate prevederile art.11 alin.(1²); art. 145 alin.(1) lit.a) - "Condiții de exercitare a dreptului de deducere: (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155" și art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (situația este prezentată în Anexa nr.8).

În drept, sunt incidente dispozițiile art.11 alin.(1¹ și alin. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1¹) 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.

(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 se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Începând cu data de 17.09.2011 prevederile art.11 alin.(1¹ și alin. (1²) au fost modificate de Ordonanța nr.30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(1¹) Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

coroborat cu prevederile Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 3

„(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 produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

De asemenea, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art. 146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Iar în conformitate cu dispozițiile art.155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art.125¹ alin.(3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;"

Potrivit prevederilor legale sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu factură care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate și să fie emisă pe numele persoanei impozabile de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Din coroborarea textelor de lege invocate, se reține că, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate de un contribuabil declarat inactiv. De asemenea de la data declarării ca inactiv un contribuabil nu mai are dreptul să utilizeze facturi, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, iar documentele fiscale emise de un contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În speță sunt incidente și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

Din prevederile legale sus precizate se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Totodată, Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că: *"taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată."*

Astfel, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, se reține că societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale emise de SC X SRL - societate declarată inactivă.

Potrivit prevederilor legale enunțate, documentele fiscale, în speță facturile (un număr de 9 facturi fiscale) emise de SC X SRL – societate declarată inactivă cu care SC

X SRL a avut relații comerciale în perioada 01.07.2011 - 03.10.2011, nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, deci societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi.

Referitor la susținerile contestatoarei, referitoare la cauza în discuție, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere cele precizate în acest sens la pct.1.2 din prezenta decizie.

În speță, incidente sunt și prevederile art. 213 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ 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.”

Având în vedere cele prezentate, prevederile legale menționate, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei înscrisă în documente care, potrivit legii, nu au calitatea de documente care produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, deoarece au fost emise de un furnizor declarat inactiv, motiv pentru care contestația privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2.3 Referitor la suma totală de X lei, din care:

- X lei reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

- X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale accesorii de plată aferente taxei pe valoarea adăugată individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei pentru perioada 25.08.2009 – 25.03.2013 dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei, respectiv penalități de întârziere pentru perioada 01.07.2010 – 25.03.2013 în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată, calculul acestora fiind prezentat în axexa nr.9 – Situația privind majorările/dobânzile de întârziere *aferente TVA avansuri deduse și ulterior stornate* și majorările/dobânzile de întârziere *aferente diferențelor de TVA stabilite*.

Potrivit, Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, se rețin următoarele:

1. Societatea verificată a intenționat să achiziționeze un buldozer (factura X/20.05.2011) și o stație de betoane (factura nr. X/30.07.2011), fiind primite 2 facturi de avans, ulterior operațiunile fiind anulate, prin stornarea facturilor de avans (facturile nr. X/03.10.2011 și factura nr.X/30.09.2011). La momentul primirii facturilor de avans SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de X lei (X lei + X lei) iar, la momentul stornării avansurilor a regularizat taxa pe valoarea adăugată dedusă, situația fiind prezentată în Anexa nr.8.

Organele de inspecție fiscală au constatat că *avansurile facturate și ulterior stornate nu au avut la bază bunuri care să fie efectiv livrate*, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal, potrivit căruia: "dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei", iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată are loc, conform art.134² alin.(2) lit.b), la data încasării avansului (de către furnizor) - avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor" - coroborat cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) care prevede exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său.

Pentru TVA dedusă de societate în sumă de X lei, reprezentând avansurile pentru utilaje, avansuri stornate integral ulterior, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi de la data deducerii taxei pe valoarea adăugată și până la data stornării acesteia, conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 republicată. (Anexa nr. 9).

2. Pentru TVA dedusă de societate și stabilită ca diferență de TVA în sumă de X lei organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 republicată (Anexa nr. 9).

3. În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează TVA deductibilă aferenta unor facturi de avans emise de diverși furnizori, și anume: SC X SRL (SC X SRL), SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL. Facturile primite reprezintă avansuri care ulterior au fost stornate integral, *nefiind concretizate în livrări de bunuri sau executări de lucrări*. Mai mult, avansurile facturate nu au avut la bază plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor.

Pentru diferența de TVA în sumă totală de X lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 de la data scadentei și până la data de 25.03.2013, în sumă totală de X lei.

Totodată, au procedat la calculul penalităților de întârziere prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei de X lei reprezentând obligație fiscală principală rămasă nestinsă în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din O.G. nr. 92/2003. Nivelul penalității de întârziere aferentă diferenței de TVA este în suma de X lei, calculul fiind prezentat în Anexa nr. 9.

Societatea susține că prin raportare la dispozițiile art.134² alin.(2) lit.a), art.145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei, ceea ce în cazul în discuție, momentul exigibilității taxei îl constituie data emiterii facturii de avans, și prin urmare trebuie înlăturate obligațiile de plată stabilite în sarcina sa de către organul de control în legătură cu facturile emise în avans (anexa 9), societatea procedând corect la deducerea TVA și ulterior la regularizare.

În drept, potrivit prevederilor art.119 alin.(1) și art. 120 alin.(1), alin. (7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

"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.”

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. .”

Potrivit prevederilor pct. 9 din O.U.G.nr.39/2010, art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, are următorul cuprins:

“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.”

Iar, potrivit pct. 10 din O.U.G. nr.39/2010 pentru modificarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 120 alin.(1), alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se modifică astfel:

“ART. 120

Dobânzi

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

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Alin. (7) al art. 120 a fost modificat de pct. 2 al art. I din O.U.G.nr. 88/2010 pentru modificarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, astfel:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Alin. (7) al art. 120 a fost modificat de articolul unic din Legea nr. 46/2011 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (modifică pct. 10 al art. I din O.U.G.nr. 39/2010), astfel:

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Coroborate cu prevederilor art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, începând cu 01.07.2010:

“ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Se reține că, pentru sumele datorate și neplătite la scadență la bugetul general consolidat, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, respectiv a axexei nr.9 - „Situația privind majorările/dobânzile de întârziere aferente TVA avansuri deduse și ulterior stornate și majorările/dobânzile de întârziere aferente diferențelor de TVA stabilite”, se reține că majorările de întârziere/dobânzi au fost calculate asupra taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate și stabilită ca diferență de TVA de organele de inspecție fiscală precum și asupra taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate aferentă unor facturi de avans, avansuri care ulterior au fost stornate integral, nefiind concretizate în livrări de bunuri sau executări de lucrări, avansurile facturate neavând la bază plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor.

Totodată, se reține că în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans, consecințele fiscale s-au concretizat doar în stabilirea de majorări de întârziere/dobânzi, calculate pe perioada cuprinsă între data primirii facturilor de avans (care este și data la care societatea a dedus TVA) și data primirii facturilor de stornare a avansurilor (care este și data la care societatea a regularizat TVA în sensul anulării dreptului de deducere).

Potrivit prevederilor art. 145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Iar prevederile art. 134², din același act normativ:

“ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134²

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora “

Art.155 alin.(1) din același act normativ:

“ (1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.

(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru plățile în avans exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării/plății avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, iar dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

Astfel, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data faptului generator, iar faptul generator intervine la data livrării de bunuri, cu anumite excepții, când exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării/plății avansului, în cazul în care se încasează/plătesc avansuri înainte de data livrării de bunuri.

Se reține că societatea a înregistrat în contabilitate factura X/20.05.2011 reprezentând avans buldozer și factura nr. X/30.07.2011 reprezentând avans stație de betoane, ulterior operațiunile fiind anulate, prin stornarea facturilor de avans (facturile nr.X/03.10.2011 și factura nr.X/30.09.2011). La momentul primirii facturilor de avans SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de X lei (X lei + X lei) iar, la momentul stornării avansurilor a regularizat taxa pe valoarea adăugată dedusă,

De asemenea, în perioada verificată, societatea înregistrează TVA deductibilă aferentă unor facturi de avans emise de diverși furnizori, și anume: SC X SRL (SC X SRL), SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL. Facturile primite reprezintă avansuri care ulterior au fost stornate integral.

Organele de inspecție fiscală au constatat că avansurile facturate și ulterior stornate nu au avut la bază bunuri care să fie efectiv livrate, acestea nefiind concretizate în livrări de bunuri sau executări de lucrări. Mai mult, avansurile facturate nu au avut la bază plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor.

Față de cele menționate mai sus rezultă că deducerea TVA aferentă facturilor de avans emise de diverși furnizori, efectuată de societate, nu se încadrează în prevederile art. 134² alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că avansurile facturate nu au fost concretizate în livrări de bunuri sau executări de lucrări și nu au avut la bază plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării serviciilor.

Prin urmare, susținerea contestatoarei referitoare la faptul că momentul exigibilității taxei îl constituie data emiterii facturilor în avans, prevalând art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu este în conformitate cu prevederile legale. În conformitate cu prevederile art. 134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare “avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora”, deci exigibilitatea la avansuri nu intervine la data emiterii facturii, ci la data încasării/plății avansurilor.

Mai mult de atât, organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, menționează „...în nici o situație, operațiunile respective nu au avut la bază livrare de bunuri sau o prestare de servicii, ci doar au circulat facturi purtătoare de TVA între societăți. Mai mult, în toate cazurile nu a fost efectuată plata

acestora. Prin urmare, avansurile facturate și ulterior stornate nu au avut la bază bunuri care să fie efectiv livrate sau servicii care să fie efectiv prestate și nici nu au fost operațiuni cu plată.”

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit corect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans în conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) și art. art. 134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt care a condus la calculul de majorări de întârziere/dobânzi pe perioada cuprinsă între data primirii facturilor de avans - care este și data la care societatea a dedus TVA și data primirii facturilor de stornare a avansurilor - care este și data la care societatea a regularizat TVA în sensul anulării dreptului de deducere.

Având în vedere cele reținute mai sus, respectiv faptul că în sarcina contestatoarei a fost menținut ca legal datorat debitul în sumă de X lei reprezentând diferența de taxa pe valoarea adăugată, societatea datorează accesoriile în sumă totală de **X lei** din care: suma de **X lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de **X lei reprezentând** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea neaducând critici referitoare la calcularea de accesorii sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculate accesoriiile, însumării produselor dintre baza de calcul, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.X/22.05.2013 și împotriva Procesului verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri mobile nr.X/06.06.2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra acestor capete de cerere, în condițiile în care contestațiile formulate împotriva actelor menționate nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin Dispoziția de instituire a măsurilor asigurătorii nr.X/22.05.2013, organele de inspecție fiscală au dispus măsuri asigurătorii (sechestrul asigurător) asupra bunurilor proprietatea SC X SRL reprezentând active patrimoniale de natura echipamentelor tehnologice și mijloacelor de transport asupra cărora pot fi instituite măsuri asigurătorii, astfel:

- | | |
|--|--------|
| - Autogreder O&K F 156A – nr. inventar X | X lei; |
| - Excavator CASE – nr. inventar X | X lei; |
| - total | X lei. |

Prin Procesul verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri mobile nr.X/06.06.2013 emis de Administrația Finanțelor Publice Caransebeș, se precizează că s-a procedat la aplicarea sigiliului asigurător asupra bunurilor mobile ale debitorului SC X SRL, care înregistrează obligații de plată în sumă totală de X lei, bunuri mobile prevăzute în anexa la procesul verbal, astfel:

- | | |
|--|--------|
| - Autogreder O&K F 156A – nr. inventar X | X lei; |
| - Excavator CASE – nr. inventar X | X lei; |
| - total | X lei. |

În drept, sunt incidente prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 129

“(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art.172.”

Art.172

“(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență”.

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, se reține că, contestația formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei nr.X/30.04.2013 de instituire a măsurilor asigurătorii și împotriva Procesului verbal de sechestru asigurator pentru bunuri mobile nr.X/06.06.2013, nu se află în competența materială de soluționare a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciului Soluționare Contestații, aceasta aparținând instanței judecătorești.

4. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acesteia, în condițiile în care dispoziția privind măsurile, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri stabilite în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor de taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit, dobânzile, majorările și penalitățile de întârziere aferente diferențelor stabilite și achitarea acestora.

În drept, sunt incidente prevederile art. 209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Organul competent

(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 ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede :

„1. 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. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina contestatoarei prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art. 209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. , se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, pentru suma de totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit suplimentar de plată;
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată;
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată;
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

2. Transmiterea contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/30.04.2013, Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală, spre competența soluționare.

3. Constatarea necompetenței materiale de soluționare a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.X/22.05.2013 și a Procesului verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri mobile nr. X/06.06.2013, a

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, aceasta aparține instanței judecătorești.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

P.DIRECTOR GENERAL,