



DECIZIA nr.463/2012/24.04.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. X S.R.L.** asupra contestației înregistrată sub nr...., formulată împotriva Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...., comunicată petentei la data de 05.10.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestatia, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr...., petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr...., invocând următoarele:

-Referitor la aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală:

Inspectorii fiscali au solicitat o serie de informații pe care societatea le-a prezentat, însă aceștia au apreciat că informațiile care ar putea fi furnizate sunt nerelevante sub aspectul examinării stării de fapt ori a raporturilor juridice.

Inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat ci au procedat la finalizarea controlului fiscal interpretând - după bunul plac și în defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispoziție de către societate. "Or, aceste aspecte nu pot releva decât lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita și a obține din partea persoanelor îndreptățite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspecției fiscale prin identificarea în mod corect și concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere".

Potrivit art.103 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la examinarea stării de fapt fiscale în vederea stabilirii bazei de impunere, organul fiscal competent este obligat să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că reprezentanții societății au fost dispuși a acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale.

În concreto, le-a solicitat organelor de inspecție fiscală dreptul de a le pune la dispoziție înscrisuri prin care să dovedească caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate. Aceasta deoarece prin raportul de inspecție fiscală, organele de control au eliminat de la categoria cheltuielilor deductibile o serie de sume de bani achitate de societate cu titlu de contravaloare materiale de construcții achiziționate de la diferiți parteneri contractuali, pe considerentul că operațiunile ar fi fictive.

Pe perioada inspecției fiscale le-a solicitat organelor de control respectarea dreptului de a le pune la dispoziție înscrisuri doveditoare în sprijinul dovedirii realității operațiunilor supuse verificării, respectiv dovada că partenerii contractuali, la randul lor au cumpărat acele materiale de la diferite firme, cât și dovada că după ce s-a încărcat cu aceste materiale le-a și vândut, sumele de bani fiind înregistrate la venituri, pentru care a și plătit impozit pe profit.

Sub acest aspect, nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate rezidă tocmai în greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Un alt viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrativ fiscale contestate rezidă în faptul că Decizia de impunere a fost emisă fără ca anterior să fie întocmit un raport de inspecție fiscală.

Analizând prevederile art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003, rezultă fără putință de tăgadă că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, vizat și verificat de șeful de serviciu. Practic numai după aprobarea raportului de către conducătorul

organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

Emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere.

- Referitor la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale atacate:

I. Referitor la impozitul pe profit

1. Între S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. ... S.R.L. în calitate de prestator a fost perfectat contractul de prestări servicii nr...., prin care prestatorul avea obligația de a executa lucrări de reparații conform anexelor la contract, valoarea totală a acestora fiind de ... lei fără TVA.

S.C. ... S.R.L. a executat lucrarea contractată, sens în care a prezentat organelor de control situațiile de lucrări și chiar procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor.

Prestatorul a emis factura fiscală nr.... în valoarea de ... lei și TVA în sumă de ... lei, aceasta fiind achitată prin ordinele de plată: OP nr.... pentru suma de ... lei și OP ... pentru suma de ... lei.

Având în vedere faptul că S.C.... S.R.L. a fost supusă unor verificări amănunțite de către Garda Financiară Mureș, pentru emiterea unor facturi care statiau operațiuni fictive, organele de control au considerat și prestarea de servicii în cauză ca fiind fictivă și au recalculat impozitul pe profit și respectiv TVA-ul. Mai mult decât atât organele de control au considerat că sumele achitate în baza facturii nr.... sunt dividende ridicate de asociați, sens în care au stabilit și impozit pe dividende. Lucrarea executată de S.C. ... S.R.L. poate fi identificată oricând printr-o cercetare la fața locului, iar sumele au fost achitate prin bancă, fără să existe vreun dubiu cu privire la circuitul banilor.

Așa cum specifică și organul de control au fost puse la dispoziția sa toate documentele justificative care au fost întocmite pentru justificarea acestor servicii, dar din motive subiective nu au fost acceptate pe motiv că nu s-a dovedit efectuarea serviciilor și necesitatea efectuării lor.

Referitor la "efectuarea serviciilor", conform prevederilor pct.48 din H.G. nr.44/2004, serviciile se justifică prin contract - există încheiat contractul de prestări servicii nr.... și actele ulterioare întocmirii sale: situație de lucrări și procesul verbal la terminarea lucrărilor.

Organul de control nu contestă legalitatea contractului, dar consideră că serviciul nu a fost prestat, fără să justifice în vreun fel această afirmație.

Consideră că a îndeplinit condițiile cerute de actele normative în materie, astfel că nu înțelege de ce organul de control nu a acceptat ca fiind documente justificative, doar din motivul că nu este de acord cu menționările din cuprinsul contractului, respectiv a situației de lucrări. Acest aspect este subiectiv și nu obiectiv, organul de control avea obligația să verifice existența documentelor justificative, iar având în vedere că organul de control face referire la acestea se atestă faptul că au fost verificate și acceptate ca existând.

Referitor la "necesitatea efectuării" ceea ce organul de control nu a acceptat a fost faptul că urmare a serviciului prestat s-au adus îmbunătățiri la un

imobil care este destinat desfășurării activității de către societate, conform obiectului său de activitate.

Organul de control a analizat înscrisurile prezentate în mod pur subiectiv deoarece nu are pregătirea tehnică necesară ca să ateste că cele înscrise în raport au sau nu relevanță pentru activitatea economică, fiind vorba de un contract bilateral doar beneficiarul putea să nu accepte ca fiind fondate argumentele prestatorului, în sensul că lucrarea a fost executată integral și fără obiecțiuni calitative.

În concluzie, în speță nu sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât sunt îndeplinite toate condițiile legale prevăzute la pct 48 - 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, care justifică caracterul deductibil al cheltuielilor precizate, respectiv:

- execuția lucrării a fost realizată în baza contractului de prestări servicii anexat, iar lucrarea a fost efectiv realizată, fapt care poate fi oricând probat printr-o simplă cercetare la fața locului la imobilul la care s-au executat lucrările;

- întreg procesul de execuție lucrări a fost statuat prin situație de lucrări și proces verbal de recepție la terminarea lucrării;

- a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, în sensul că prin serviciul prestat s-au adus îmbunătățiri la un imobil care este destinat desfășurării activității de către societate, conform obiectului său de activitate.

Așadar, toate cheltuielile aferente contractului de agenție comercială sunt cheltuieli deductibile deoarece au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind respectate dispozițiile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Având în vedere principiul de drept accesorium sequitur principalis, rezultă faptul că accesoriile aferente nu sunt datorate.

2. În luna noiembrie 2011 a înregistrat în contabilitate factura fiscală nr.... în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, emisă de S.C. ... S.R.L. - societate care a fost declarată inactivă.

Practic, organele de control au considerat că această operațiune de achiziție cartofi este o operațiune fictivă și au considerat întreaga sumă de ... lei ca fiind cheltuială nedeductibilă.

Societatea poate justifica primirea bunurilor achiziționate în baza facturilor fiscale, întrucât aceste bunuri au fost vândute mai departe.

În lipsa unei baze de date nu îi poate fi imputat faptul că a înregistrat în contabilitate facturi emise de astfel de societăți, în condițiile în care nu avea cum să verifice această stare de fapt. Este nelegal și abuziv să se impute unui contribuabil o stare de fapt pe care acesta nu avea posibilitatea să o verifice la acel moment.

Legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, prin prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, iar suma inclusă de societate în categoria deductibilității este corectă.

Așa cum a mai precizat poate justifica primirea bunurilor achiziționate în baza facturilor fiscale întrucât acele bunuri reprezentau materie primă pentru activitatea societății, sens în care a întocmit pentru toată marfa bonuri de dare în consum. Materia primă cumpărată prin acele facturi se regăsește în fluxul de producție, se poate dovedi oricând achiziția bunurilor, fiind destinate aducerii de venituri societății.

În concluzie, consideră că organul de control nu a încadrat corect fapta constatată, astfel stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit este netemeinică și pe cale de consecință societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar. Având în vedere principiul de drept accesorium sequitur principalis, rezultă faptul că accesoriile aferente nu sunt datorate.

II. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

1. Petenta reia susținerile redacte la capitolul referitor la impozitul pe profit cu privire la înregistrarea în contabilitate a facturii fiscale emise de S.C. ... S.R.L., precizând că organul de control a ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2004, dar nu a ținut cont de prevederile art.134 alin.(3) și alin.(5) lit.a) și lit.b), precum și la art.138 din același act normativ.

În concluzie, petenta consideră că organul de control nu a încadrat corect fapta constatată, astfel stabilirea obligațiilor fiscale de natura TVA-ului este netemeinică și pe cale de consecință societatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Petenta reia susținerile redacte la capitolul referitor la impozitul pe profit cu privire la înregistrarea în contabilitate a facturii fiscale emise de S.C. ... S.R.L. - societate declarată inactivă, precizând că organul de control a ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2004, dar nu a ținut cont de prevederile art.134 alin.(3) și alin.(5) lit.a) și lit.b) din același act normativ și consideră că organul de control nu a încadrat corect fapta constatată, iar stabilirea obligațiilor fiscale de natura TVA-ului este netemeinică și pe cale de consecință societatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii aferente. Având în vedere principiul de drept accesorium sequitur principalis, rezultă faptul că accesoriile aferente nu sunt datorate.

III. Referitor la impozitul pe dividende

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat în contabilitate o serie de operațiuni economice de la diferiți furnizori sau prestări de servicii efectuate de diferite societăți pe care organele de control le-a considerat fictive, sens în care a apreciat că sumele de bani plătite pentru această marfă, respectiv pentru serviciile prestate au fost ridicate de asociați cu titlu de dividende fără a plăti impozitul pe dividende.

Acest comportament al organelor de control este unul cu totul abuziv. Nu se poate stabili un impozit pe dividende în baza unor simple prezumții ale organelor de control.

Nu există niciun document contabil, alt act juridic sau vreun alt mijloc de probă care să dovedească în vreun fel că sumele plătite către diferiți furnizori de mărfuri sau servicii au ajuns în final la asociații societății. Aceasta cu atât mai mult cu cât sumele facturate s-au plătit cu ordine de plată.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la verificarea efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. X S.R.L. din Tg. Mureș** - inițiată urmare adresei Gărzii Financiare Mureș nr. ..., având la baza Adresa nr. ... din ... emisa de

D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mureș -, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.... și Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au fost constatate următoarele:

1. Cap. III pct.1 „Impozit pe profit” lit.a) și pct.4 „Taxa pe valoarea adăugată” lit.a) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2011 S.C. X S.R.L. din Tg. Mureș a înregistrat în evidența financiar-contabilă, contravaloarea unor prestări servicii în baza facturii fiscale nr.... emisă de S.C. ... S.R.L., în valoare de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, operațiunea fiind înregistrată în contul 2012 "Construcții", iar începând cu luna ianuarie 2012 contravaloarea amortizării investiției în cauză a fost inclusă în cheltuielile de exploatare cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală.

La control, s-a reținut că, așa cum rezultă și din instrumentările organelor de cercetare penală, operațiunea în cauză nu a fost efectuată în realitate, factura fiscală fiind fictivă, situație în care, datorită faptului că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile în cuantum de ... lei (... lei/amortizare lunară X 6 luni) și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată de ... lei (... lei x 16%).

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în sarcina societății au fost stabilite accesorii în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

De asemenea, în condițiile date și având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de S.C. ... S.R.L.

Prin urmare, în sarcina societății a fost stabilită T.V.A. suplimentară în sumă totală de ... lei, pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹, alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, care potrivit adresei Activității de inspecție fiscală nr..../..., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., transmise în completare la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

2. Cap. III pct.1 „Impozit pe profit” lit.b) și pct.4 „Taxa pe valoarea adăugată” lit.b) din raportul de inspecție fiscală

Cu ocazia verificării s-a constatat că, S.C. X S.R.L. din Tg. Mureș a considerat ca fiind deductibilă la determinarea profitului impozabil cheltuiala în sumă de ... lei, înregistrată în evidența contabilă în luna noiembrie 2011, în baza facturii fiscale emise de S.C. ... S.R.L. care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010 pentru

aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivați, a fost declarată contribuabil inactiv.

Având în vedere prevederile art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.r) și art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei și în consecință au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

La control s-a stabilit că, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, societatea datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

Totodată, în temeiul prevederilor art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.11 alin.(1²) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, S.C. X S.R.L. a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei înscrisă în facturile emise de furnizorul declarat inactiv.

Prin urmare, la control s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentară în sumă totală de ... lei, pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹, alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, care potrivit adresei Activității de inspecție fiscală nr...., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., transmise în completare la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

3. Cap. III pct.7 „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală

Organele de control au constatat că în luna decembrie 2011 S.C. X S.R.L. a efectuat plăți prin bancă în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea facturii fiscale nr.... emisă de S.C. ... S.R.L., având ca obiect achiziții de servicii, care, așa cum s-a arătat la capitolul privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, nu reflectă o operațiune reală.

Operațiunea în cauză nu a urmărit un scop economic, respectiv desfășurarea unor activități economice producătoare de venituri și profituri, motiv pentru care, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reîncadrat tranzacția dintre societățile amintite și au tratat sumele în cauză drept dividende achitate, stabilind un impozit pe dividende suplimentar de plată în cuantum de ... lei (... lei /0,84 x 16%) și pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹, alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1) Referitor la aspectele de formă ale actelor administrativ fiscale atacate, în soluționarea contestației sunt luate în considerare precizările organelor de inspecție fiscală prezentate în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației înaintat cu adresa nr...., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., respectiv :

«În mod repetat petenta face referire la documente și informații furnizate organelor de inspecție fiscală, care au fost considerate nerelevante în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și interpretate în defavoarea sa, fără a preciza concret care sunt documentele și informațiile în cauză. Menționăm că pe parcursul desfășurării controlului, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate documentele și informațiile prezentate de unitatea verificată precum și constatările altor organe de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - A.I.F. și din cadrul Gărzii Financiare Mureș cu privire la S.C. Fars S.R.L. - Gălești, în calitate de furnizor al S.C. X S.R.L. - Tg. Mureș.

Arătăm că, inspecția fiscală a fost inițiată urmare Adresei Gărzii Financiare Mureș nr...., vizând înregistrarea în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. a unor cheltuieli, reprezentând servicii achiziționate de la S.C....S.R.L.

Totodată, prin Adresa nr.... emisă de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mureș, către D.G.F.P. Mureș - A.I.F., se solicită "să stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului Mureș, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantomă, respectiv S.C. .. S.R.L. , S.C. ... S.R.L. , S.C. ... S.R.L. , S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. ..."

De asemenea, în Adresa D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mureș nr.... se mai precizează că "în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit că operațiunile înscrise în facturile fiscale în cauză, nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor..."

Inspecția fiscală s-a efectuat asupra documentelor puse la dispoziție de S.C. X S.R.L. constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Mureș, având în vedere și constatările comisarilor Gărzii Financiare Mureș, precum și informațiile comunicate de către D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mureș.

[...]

La punctul 2 în contestația depusă, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare solicitările sale de a acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale, respectiv de a pune la dispoziție înscrisuri prin care să dovedească caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate.

Față de susținerile petentei, arătăm că, pe parcursul efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele puse la dispoziție de societatea verificată, respectiv au avut în vedere toate explicațiile date de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L., dl....

Referitor la afirmațiile petentei "pe perioada inspecției fiscale le-am solicitat organelor de control respectarea dreptului de a pune la dispoziție înscrisuri doveditoare în sprijinul dovedirii realității operațiunii" menționăm că aceasta nu precizează concret care sunt documentele și informațiile în cauză și la ce operațiuni se referă. Mai mult, în timpul controlului, contribuabilul nu a manifestat intenția de a prezenta alte documente aparținând unor parteneri contractuali, organele de inspecție fiscală luând în considerare toate documentele puse la dispoziție pe perioada controlului.

Având în vedere aspectele redate anterior, apreciem că nu se justifică afirmațiile petentei, stabilirea stării de fapt fiscale, de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Mureș, fiind efectuată cu respectarea prevederilor art.49 alin.(1) și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, petenta arată: "un alt viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrativ fiscale contestate, rezidă în faptul că Decizia de impunere a fost emisă fără ca anterior să fie întocmit un raport de inspecție fiscală", menționând că "decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu".

Față de afirmațiile petentei, arătăm că potrivit prevederilor art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, "(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

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

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

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

Astfel, arătăm că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.... a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...., avizat de șeful de serviciu și aprobat de conducătorul organului de inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor art.109 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare».

*Prin urmare, argumentele petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, motiv pentru care aceasta urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.***

2). Referitor la constatările de la Cap. III pct.1 „Impozit pe profit” lit.a), pct.4 „Taxa pe valoarea adăugată” lit.a) și pct.7 „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” din raportul de inspecție fiscală

În fapt, acțiunea de inspecție fiscală a fost inițiată urmare adresei Gărzii Financiare Mureș nr. ..., având la baza Adresa nr. ... emisă de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mureș, prin care se solicită: *„...să stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului Mureș, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantomă, respectiv S.C. ... S.R.L. S.C. ... S.R.L. , S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. ...”*

De asemenea în Adresa nr.... se mai precizează că: *„...în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit că operațiunile înscrise în facturile fiscale în cauză, nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor...”*

La controlul efectuat de organele de inspecție fiscală s-a constatat că în luna decembrie 2011 S.C. X S.R.L. din Tg. Mureș a înregistrat în evidența financiar-contabilă, contravaloarea unor prestări servicii în baza facturii fiscale nr.... emisă de S.C. ... S.R.L. din ..., în valoare de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, operațiunea fiind înregistrată în contul 2012 "Construcții", iar începând cu luna ianuarie 2012 contravaloarea amortizării investiției în cauză a fost inclusă în cheltuielile de exploatare cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală.

Prestările de servicii figurează că ar fi fost efectuate de S.C. ... S.R.L. în baza contractului de prestări servicii nr. ..., având ca obiect efectuarea de lucrări de reparații la hala cu nr.35 C situată în ... începând cu data de 15.11.2011 pe o perioadă de 30 de zile calendaristice.

Contravaloarea facturii fiscale nr...., în valoare totală de ... lei a fost achitată integral cu O.P nr.... pentru suma de... lei și O.P. nr.... pentru suma de ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

- Urmare a verificărilor efectuate de către comisarii Gărzii Financiare Mureș la S.C.....R.L., asupra documentelor avute la dispoziție, s-au constatat următoarele: "conform Situației activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la data de 30.06.2011, înregistrată la A.F.P. Tg. Mureș sub nr. ..., S.C. ... S.R.L. nu deține active imobilizate (imobilizări necorporale, imobilizări corporale sau imobilizări financiare), iar conform Balanțelor de verificare din lunile iunie, iulie și august 2011 S.C. ... S.R.L. nu are înregistrate mijloace fixe, cheltuieli cu combustibil și nici cheltuieli cu personalul angajat".

- Prin Adresa nr. ... Garda Financiară Mureș a solicitat informații Inspectoratului Teritorial de Muncă Mureș, dacă S.C. ... S.R.L. figurează cu contracte individuale de muncă în perioada februarie 2011- aprilie 2012. Conform Adresei nr. ... a I.T.M. Mureș, S.C.... S.R.L. nu figurează în baza de date organizată la nivelul Inspecției Muncii cu contracte individuale de muncă pentru perioada februarie 2011- aprilie 2012.

- Dl.... administrator al S.C.R.L. a declarat în fața organelor de cercetare penală că: *„...toate facturile emise de S.C.... S.R.L., având ca obiect*

prestarea de servicii către alte societăți comerciale, erau fictive, aceste facturi false fiind emise din proprie inițiativă de Radu Vasile ...”.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunea în cauză nu a fost efectuată în realitate, factura fiscală fiind fictivă, situație în care, datorită faptului că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile în cuantum de 68.416 lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată de... **lei** (... lei x 16%).

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în sarcina societății au fost stabilite accesorii în sumă totală de ... **lei** (... **lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... **lei** reprezentând penalități de întârziere).

De asemenea, în condițiile date și având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de S.C.... S.R.L.

Prin urmare, în sarcina societății a fost stabilită T.V.A. suplimentară în sumă totală de ... **lei**, pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹, alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, care potrivit adresei Activității de inspecție fiscală nr...., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., transmise în completare la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... **lei** (... **lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... **lei** reprezentând penalități de întârziere).

Întrucât, S.C. X S.R.L. a efectuat plăți prin bancă în valoare totală de ... lei, reprezentând contravaloarea unor facturi fictive, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui impozit pe dividende suplimentar în cuantum de ... **lei** (... lei /0,84 x 16%) și pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹, alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 21 "Cheltuieli" alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: *"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"*.

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, 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".*

Se reține că, documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune. Înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Pentru operațiunea înregistrată în contabilitatea de către S.C. X S.R.L., în baza facturii emise de S.C. ... S.R.L., nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește serviciile achiziționate, cu atât mai mult cu cât, urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate".

Potrivit art. 6 "Exercitarea dreptului de apreciere" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

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

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui contribuabil, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Instrumentările efectuate atât de către organele de cercetare din cadrul D.I.I.C.O.T. Mureș cât și de către organele de inspecție fiscală privind tranzacțiile dintre S.C. X S.R.L. și S.C. Fars S.R.L., au pus în evidență faptul că operațiunea reflectată de documentele și evidențele întocmite nu a urmărit un scop economic.

În susținerea contestației petenta precizează că, în speță nu sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât sunt îndeplinite toate condițiile legale prevăzute la pct 48 - 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, care justifică caracterul deductibil al cheltuielilor precizate.

Referitor la susținerea petentei se reține că, inspecția fiscală s-a efectuat asupra documentelor puse la dispoziția organelor de control, din analiza acestora precum și ca urmare a informațiilor transmise de organele de cercetare penală, rezultând că S.C. X S.R.L. a înregistrat cu bună știință contravaloarea facturii fiscale nr...., întocmită în fals, încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Realitatea operațiunii, respectiv efectuarea de lucrări de construcții de către S.C. ... S.R.L. nu poate fi probată atât timp cât din constatările organelor de cercetare penală, din declarația administratorului S.C.... S.R.L. precum și din verificările organelor de inspecție fiscală, a rezultat că factura fiscală în cauză este falsă.

Totodată se reține că, afirmațiile petentei nu sunt susținute cu documente, la contestație nefiind prezentat niciun document care să constituie probă suplimentară față de cele prezentate la control, prin urmare, acestea nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că susținerile petentei nu sunt de natură să combată constatările organelor de control redate în actele atacate se reține că, în mod legal, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în sumă de ... lei(... lei amortizare/lună X 6 luni), reprezentând contravaloarea amortizării incluse în cheltuielile de exploatare aferente investiției în cauză.

Având în vedere cele anterior menționate, dispozițiile legale anterior citate, precum și principiul de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și și accesoriile aferente acestuia în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).***

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

"(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".

În speță sunt incidente și prevederile art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de inspecție fiscală, asupra impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în speță, sunt aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună credință, conform

căruia: „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.

Referitor la susținerea petentei cu privire la faptul că, organul de control a ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2004, dar nu a ținut cont de prevederile art.134 alin.(3) și alin.(5) lit.a) și lit.b), precum și la art.138 din același act normativ, se reține că pentru a putea fi realizată deducerea taxei pe valoarea adăugată, persoanele interesate trebuie să facă potrivit prevederilor legale, dovada acestui drept.

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și considerentele prezentate la capitolul referitor la impozitul pe profit, se reține că, operațiunea derulată de S.C. X S.R.L. cu S.C. ... S.R.L. nu poate fi luată în considerare, iar factura emisă de S.C. ... S.R.L. nu poate fi considerată document justificativ, astfel că, în mod corect s-a stabilit că societatea nu poate deduce taxa pe valoarea adăugată, înregistrată în baza unei facturi fictive.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.**

În baza principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, precum și pentru penalitățile de întârziere în sumă de ... lei.**

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în speță sunt incidente prevederile art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale:

Art. 7 pct. 12 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia: *"Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

Art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun

cu o cotă de 16% din suma acestora. *Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor*”.

Întrucât S.C. X S.R.L. a efectuat către S.C. ... S.R.L. plăți în valoare de ... lei pentru o factură fictivă reprezentând prestări servicii fără a se putea justifica că acestea au fost efectuate de către S.C. ... S.R.L., se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au asimilat aceste plăți dividendelor, stabilind un impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei (... lei/0,84 X 16%).

Având în vedere cele anterior menționate, dispozițiile legale anterior citate precum și faptul că petenta nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.***

Întrucât stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, precum și pentru penalitățile de întârziere în sumă de ... lei.***

3) Referitor la constatările de la Cap. III pct.1 „Impozit pe profit” lit.b) și pct.4 „Taxa pe valoarea adăugată” lit.b) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, cu ocazia verificării s-a constatat că, S.C. X S.R.L. din Tg. Mureș a considerat ca fiind deductibilă la determinarea profitului impozabil cheltuiala în sumă de ... lei, înregistrată în evidența contabilă în luna noiembrie 2011, în baza facturii fiscale emise de S.C. ... S.R.L. care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivați, a fost declarată contribuabil inactiv.

Având în vedere prevederile art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.r) și art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei și în consecință au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

La control s-a stabilit că, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, societatea datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

Totodată, în temeiul prevederilor art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind

stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.11 alin.(1²) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, S.C. X S.R.L. a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei înscrisă în facturile emise de furnizorul declarat inactiv.

Prin urmare, la control s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentară în sumă totală de 369 lei, pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹, alin.(2) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, care potrivit adresei Activității de inspecție fiscală nr...., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., transmise în completare la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit la art.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi se stipulează:

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

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

iar potrivit art.4 alin.(1) din același act normativ,

“Pe perioada stării de inactivitate ... oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept”.

Potrivit art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră “[...] **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”.

Astfel, prin prevederile legale citate legiuitorul a statuat faptul că, **un contribuabil inactiv nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte formulare tipizate cu regim special**, iar dacă totuși întocmește aceste documente, **ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal**, iar tranzacțiile efectuate cu acesta nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

Prin urmare susținerea petentei referitoare la faptul că poate justifica primirea bunurilor achiziționate în baza facturilor fiscale întrucât acele bunuri reprezentau materie primă pentru activitatea societății, sens în care a întocmit pentru toată marfa bonuri de dare în consum, materia primă se regăsește în fluxul de

producție, se poate dovedi oricând achiziția bunurilor, acestea fiind destinate aducerii de venituri societății, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

În baza prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redate, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil “cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv [...]”**, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în baza facturii emise de S.C. ... S.R.L., contribuabil declarat inactiv.

Prin urmare, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, prin prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003, iar suma inclusă de societate în categoria deductibilității este corectă.

În susținerea contestației petenta precizează că, în lipsa unei baze de date nu îi poate fi imputat faptul că a înregistrat în contabilitate facturi emise de astfel de societăți, în condițiile în care nu avea cum să verifice această stare de fapt. Este nelegal și abuziv să se impute unui contribuabil o stare de fapt pe care acesta nu avea posibilitatea să o verifice la acel moment.

Aceste susțineri nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa se prevede la art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat, petenta avea posibilitatea verificării situației furnizorului pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi fiind comunicate contribuabililor cărora le sunt destinate și **persoanelor interesate**, prin afișarea pe această pagină.

Mai mult, potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(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 aceste prevederi legale 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.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, pe lângă prevederile actelor normative privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, și prevederile art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se rețin și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“(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;”.

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că, achizițiile efectuate de societate în baza facturii emise de S.C. ... S.R.L., după declararea acesteia ca inactivă, nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta factura.

Având în vedere cele anterior menționate, dispozițiile legale anterior citate precum și faptul că susținerile petentei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Întrucât stabilirea penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei aferente impozitului pe profit + ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată) precum și pentru penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei aferente impozitului pe profit + ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată).**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,