



DECIZIA nr. 214/19.12.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L.
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L. din localitatea, str., nr. bl. A, ap., jud. Mureș, cod de înregistrare fiscală RO....., asupra contestației înregistrată sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS, comunicate petentei la data de potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura 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 taxa 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 dividende;
- lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

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, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A). În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr., petenta solicită admiterea contestației formulate, anularea Deciziei de impunere nr. F-MS, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS și exonerarea de la plata obligațiilor de plată stabilite prin actele atacate.

Petenta consideră că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală atacate sunt nelegale și netemeinice pentru motivele expuse în continuare:

În baza Avizelor de inspecție fiscală nr. și nr., în perioada 16.11.2011 – 09.03.2012, inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P. Mureș au efectuat un control fiscal finalizat prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-MS prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de ... lei. În opinia petentei, Avizul de inspecție fiscală nr. nu a fost comunicat societății cu respectarea prevederilor art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fapt pentru care solicită organului de soluționare a contestației, ca în baza art. 213 din același act normativ să se pronunțe cu prioritate asupra excepțiilor de procedură, astfel că în contestație se susține că decizia de impunere este lovită de nulitate întrucât verificarea impozitului pe veniturile din dividende s-a făcut fără a avea emis și comunicat un aviz de inspecție fiscală la data începerii inspecției fiscale pentru aceste obligații fiscale.

I. Referitor la înregistrarea în luna martie 2010 în evidența contabilă a achizițiilor de bunuri în sumă de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei de la S.C.S.R.L., societate declarată inactivă în baza Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

Petenta consideră că motivele de fapt prezentate de inspectorii fiscali sunt doar formale, generale și chiar incorecte, acestea neputând constitui fundamentul emiterii unui act administrativ fiscal prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare în sarcina societății.

În contestație se precizează că S.C. S.R.L. a fost declarată inactivă prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/27.01.2010, iar codul de înregistrare în scopuri de TVA este anulat cu data de 29.11.2011 și nu cu data de 01.02.2010 așa cum, în mod greșit susțin inspectorii fiscali în motivarea deciziei de impunere.

Petenta invocă prevederile art. 153 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și concluzionează că organul fiscal are opțiunea de a anula sau nu înregistrarea în scopuri de TVA în cazul contribuabililor declarați inactivi și nici într-un caz nu este vorba de anularea automată a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil declarat inactiv.

Așa cum rezultă din lista contribuabililor inactivi, data anulării înregistrării în scopuri de TVA este de 29.11.2011.

Petenta precizează că toate facturile emise de către S.C. S.R.L. au data emiterii anterioară anulării în scopuri de TVA, iar facturile înregistrate de societate în evidența contabilă îndeplinesc condițiile pentru deductibilitatea TVA fiind emise de

un furnizor care avea un cod valid de TVA, considerând că, în aceste condiții, prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt respectate.

De asemenea, în contestație se menționează că societatea nu a urmărit nici un moment vreun scop ilicit și nici intenția de a încheia tranzacții fictive, petenta considerând că, culpa în a încheia aceste tranzacții aparține vânzătorilor, declarați inactivi din punct de vedere fiscal și care nu aveau dreptul să emită facturi sau organelor fiscale competente care nu i-au comunicat declararea stării de inactivitate.

Petenta reclamă inspectorilor fiscali faptul că deși aveau la îndemână pârgھیile și mijloacele reglementate de legislația fiscală pentru a clarifica aceste aspecte, au ales calea cea mai simplă de a stabili în sarcina societății obligațiile fiscale suplimentare nedatorate și precizează că organele de inspecție fiscală trebuiau să recupereze impozitul pe profit și TVA-ul încasat de la furnizorul în cauză și nu de la societatea verificată, în susținere invocând prevederile art. 51 și 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, petenta consideră că inspectorii fiscali, în mod eronat, nu au calificat aceste tranzacții drept tranzacții cu scop economic, deși esența inspecției fiscale este chiar verificarea și controlul legalității actelor cu incidență fiscală.

În contestație, petenta citează și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și consideră că potrivit acestora, cheltuielile în sumă de ... lei și TVA-ul în sumă de ... lei, îndeplinesc condițiile de deductibilitate, obligațiile fiscale suplimentare nefiind datorate de societate.

II. Referitor la achizițiile de bunuri în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, efectuate în perioada februarie – august 2008 de la S.C. S.R.L.

În perioada februarie - august 2008 societatea S.R.L. a emis facturi către S.C. S.R.L., perioada în care se afla în insolvență, fără a înscrie pe acestea mențiunea „taxare inversă”.

Societatea verificată nu a aplicat din proprie inițiativă măsurile de simplificare, încălcând prevederile art. 160 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Petenta consideră că inspectorii trebuiau să specifice că toate facturile emise de furnizorul respectiv nu numai că nu aveau înscrisă mențiunea „taxare inversă” ci erau emise cu TVA-ul înscris în acestea, în cauză menționând că, societatea nu avea cunoștință că această firmă este în insolvență și atâta timp cât facturile au fost emise normal, nu avea cum să mai înscrie taxa aferentă pe o factură care avea deja TVA înscrisă.

De asemenea, petenta precizează că nu a efectuat înregistrarea obligatorie specifică măsurilor de simplificare 4426 = 4427, ci a achitat valoarea facturilor, inclusiv TVA, furnizorului S.C. S.R.L., aspect pe care organele de inspecție nu l-au reținut în actele atacate. În situația dată, petenta consideră abuzivă stabilirea în sarcina societății a TVA de plată, motivând aceasta prin faptul că în condițiile în care autoritatea fiscală din Bistrița a încasat aceste sume, statul s-ar îmbogăți fără justă cauză, încasând de la doi contribuabili aceeași sumă.

În susținerea opiniei sale, petenta invocă prevederile art. 7 alin. (2) și alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 160 alin. (5) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și pct. 82 alin. (7) și (8) din Normele metodologice date în aplicarea art. 160 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și susține, în baza acestora, că stabilirea în sarcina societății a TVA suplimentar de plată este abuzivă din partea organelor de inspecție fiscală.

III. Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a achizițiilor în sumă de ... lei din care TVA în sumă de ... lei de la S.C. S.R.L. și a achizițiilor în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei de la S.C. S.R.L.

Petenta menționează că achizițiile de bunuri de la cele două societăți s-au efectuat în baza unor facturi legal întocmite.

În susținere petena face referire la prevederile Anexei nr. 3 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. privind utilizarea unor documente financiar contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, din care citează aspectele referitoare la normele de întocmire și utilizare a documentului justificativ „factură”. În același timp, petenta invocă și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

În contestație se menționează că în cazul în care s-a constatat de către organele de inspecție fiscală că documentele sunt întocmite necorespunzător se putea aplica o sancțiune contravențională conform art. 41 și 42 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reținerile organului de control potrivit cărora realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în facturile emise de S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L nu au fost confirmate și că societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri, petenta consideră că acestea sunt abuzive și neconforme cu realitatea și, de asemenea, nu poate fi de acord cu faptul că neregulile care s-au constatat la furnizorii societății influențează asupra obligațiilor sale față de bugetul de stat. Susținerile petentei sunt argumentate și prin prevederile pct. 46 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Având în vedere cele prezentate mai sus, petenta consideră ilegală și abuzivă înlăturarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și stabilirea în sarcina societății a unei diferențe de TVA în sumă totală de ... lei.

IV. Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, reprezentând dividende persoane fizice și impozit pe dividende în sumă de ... lei.

În contestația formulată, petenta precizează că nu este de acord cu abordarea organelor de control care au stabilit o bază de impozitare nelegală și netemeinică prin interpretarea eronată și abuzivă a prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Petenta menționează că în decizia de impunere inspectorii fiscali nu precizează care sunt persoanele care au ridicat aceste sume, dacă aceste persoane au calitatea de asociat și dacă sumele au fost distribuite ca urmare a deținerii titlurilor de participare la societatea verificată.

În susținerea opiniei sale, petenta invocă prevederile pct. 248 alin. (4) și alin. (5) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ale art. 67 și art. 194 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, ale art. 19 din Legea contabilității nr. 82/1991 și ale art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Petenta apreciază ca fiind lipsite de obiect constatările inspectorilor fiscali deoarece nici una din condițiile legale invocate cu trimitere la art. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu au fost demonstrate efectiv.

În condițiile date, petenta precizează că baza impozabilă stabilită suplimentar de natura dividendelor pentru persoane fizice, este nelegală și, ca atare, nu este de acord cu impozitul suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Având în vedere cele redate în contestație, ca o consecință a nedatorării impozitului pe profit, TVA și impozitului pe dividende, petenta nu acceptă nici accesoriile în sumă totală de ... lei ca fiind datorate.

B). Fata de aspectele contestate se reține că în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. ... S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe dividende, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS și Decizia de impunere nr. F-MS privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în cuprinsul cărora au fost redate următoarele constatări:

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

Din verificările efectuate în baza documentelor financiar contabile puse la dispoziția organelor fiscale a rezultat faptul că unitatea a înregistrat în luna martie 2010 achiziții de bunuri în sumă totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală) de la S.C. S.R.L. RO, societate declarată inactivă în baza Ordinului ANAF nr. 20/ 27.01.2010. Începând cu data de 01.02.2010 i s-a anulat codul de înregistrare în scop de TVA, iar odată intrată în starea de inactivitate, societatea nu mai avea dreptul să emită documente, emiterea acestora cu încălcarea interdicției nemaiproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, autorizarea de funcționare a acesteia fiind suspendată de drept.

În baza prevederilor legale de reglementare în materie - Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare F nr. 575/2006, art. 11 alin. (1[^]1) și (1[^]2), art. 21 alin. (4) lit. f), art. 146 (1) lit. a), art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal - organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă de ... lei.

Efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența anterior prezentate constă în calcularea unor obligații suplimentare de plată, respectiv impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente de ... lei (... lei + ... lei) și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei și accesorii aferente.

2). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. b) din raportul de inspecție fiscală

Din documentele puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală a rezultat că în perioada februarie - august 2008, unitatea verificată a efectuat achiziții de bunuri de la S.C. S.R.L., CUI, în valoare totală de ... lei, și TVA în sumă de ... lei.

Din baza de date a Ministerului Justiției respectiv din dosarul nr. înregistrat în data de 10.07.2007 organele de inspecție fiscală au constatat că s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență prevăzută de Legea nr. 85/2006 împotriva debitoarei S.C. . S.R.L., începând cu data de, astfel, în anul 2008, 2009 și 2010 societatea fiind în insolvență.

La control s-a constatat că S.C. . S.R.L. a emis facturi către S.C. ... S.R.L. în perioada februarie - august 2008, perioada în care se află în insolvență fără a înscrie pe acestea mențiunea „taxare inversă”, iar societatea verificată nu a aplicat din proprie inițiativă măsurile de simplificare încalcând prevederile art. 160 alin (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003.

În condițiile date, suma de ... lei nu a fost acceptată la deductibilitate, aceasta reprezentând TVA stabilită suplimentar la control.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în baza constatărilor redactate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a) și b) în cuantum de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

3). Cap. III „Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” lit. a) și Cap. III „taxa pe valoarea adăugată” lit. c) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2010 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de la S.C. S.R.L.,, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei în baza unor facturi reprezentând diverse piese auto.

În data de 15.10.2009 Tribunalul Mureș, a admis cererea formulată de debitorul S.C. S.R.L., cerere având ca obiect deschiderea procedurii insolvenței fata de debitor. De asemenea, prin Încheierea Tribunalului Mureș nr. 86/C din 15.10.2009 s-a dispus intrarea în faliment și dizolvarea societății S.C. S.R.L., și s-a ridicat dreptul de administrare a reprezentanților legali statutar ai debitoarei, fiind desemnat în calitate de lichidator provizoriu practicianul în insolvență

Din explicațiile date de către lichidatorul societății cu ocazia inspecției, rezultă că, de la desemnarea sa ca și lichidator prin Încheierea Tribunalului Comercial Mureș nr. 86/C/15.10.2009, nu a vândut nici un bun din averea societății și nu a primit nici o sumă pe seama averii debitorului.

În condițiile date, rezultă că S.C. S.R.L. nu a emis facturi în luna iunie 2010, respectiv, nu a fost vândut nici un bun din averea societății.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit documentelor puse la dispoziție de unitatea verificată, facturile înregistrate în evidența contabilă ca fiind emise de S.C. S.R.L., au fost achitate din caseria unității (Registrul de casa din luna martie 2010 și documentele de plata).

La control s-a concluzionat că, în condițiile prezentate anterior, plățile înregistrate de către S.C. ... S.R.L. ca fiind efectuate către S.C. SRL nu au obiect, sumele respective fiind însușite de reprezentantul legal ca dividend.

În timpul controlului nu au fost identificate alte documente sau acte privind utilizarea în interesul societății a sumelor respective.

În baza prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. a) și b) și ale art. 67 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe dividende suplimentar de plată la nivel de ... lei (99.534 X 16%).

Având în vedere cele redate mai sus și faptul că societatea verificată nu a făcut dovada realității și legalității operațiunilor economice înscrise în facturile identificate în evidența sa contabilă ca fiind emise de către S.C. S.R.L., S.C. ... S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea verificată nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile în cauză, în cuantum de ... lei, fapt ce a impus efectuarea corecțiilor aferente, rezultatele concretizându-se în stabilirea unei obligații bugetare suplimentare reprezentând TVA de plată.

4). Cap. III „Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” lit. b) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. d) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în luna martie 2010 unitatea verificata a înregistrat în contabilitate achiziții de la S.C. S.R.L. – CUI, în valoare totala de ... lei din care TVA în sumă de ... lei în baza unor facturi reprezentând, potrivit specificațiilor înscrise în acestea diverse piese auto.

Conform documentelor puse la dispoziția organelor de control de către unitatea verificata rezulta că facturile în cauză au fost achitate din caseria unității așa cum rezultă din Registrul de casa din luna martie 2010 și documentele de plată.

Din instrumentările efectuate de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a intrat în faliment începând cu data de 26.11.2009 iar în data de 30.06.2010 societatea a fost radiata.

De asemenea din discuțiile purtate cu administratorul judiciar al S.C. S.R.L., a rezultat faptul că acesta nu a emis facturi și nu a vândut nici un bun din averea societății în perioada ianuarie – iunie 2010.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că în condițiile prezentate plățile înregistrate de către S.C. ... S.R.L. ca fiind efectuate către S.C. S.R.L. nu au obiect, sumele respective fiind însușite de reprezentantul legal ca dividend.

Având în vedere cele de mai sus precum și prevederile art. 7 alin.(1) pct. 12 lit. a) și b) și ale art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Întrucât, cu ocazia controlului, realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în facturile identificate la societatea verificată ca fiind emise de către S.C.

.....S.R.L nu au fost confirmate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. ... S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea verificata nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile în cauză, în cuantum de ... lei, fapt ce a impus efectuarea corecțiilor aferente, rezultatele concretizându-se în stabilirea unei obligații bugetare suplimentare reprezentând TVA de plată.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în baza constatărilor redate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. c) și d) în cuantum de ... lei, (... lei + ... lei) organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

Cuquantumul accesoriilor a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală prin Referatul privind soluționarea contestației nr. înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr.

C. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Petenta susține că Decizia de impunere nr. F-MS prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații de plată suplimentare este nelegală și netemeinică pe motiv că Avizul de inspecție fiscală nr. nu a fost comunicat contribuabilului cu respectarea prevederilor art. 102 alin. (1) și (3) din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prevederea legală invocată de petentă stipulează:

„ **Comunicarea avizului de inspecție fiscală**

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

...

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

- a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*
- b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*
- c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală”.*

Potrivit celor menționate de către organele de inspecție fiscală în referatul privind propunerile de soluționare a contestației acțiunea de inspecție fiscală la S.C. S.R.L. a fost efectuată în baza Avizului nr. comunicat societății în data de

16.11.2011 și a vizat inițial verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2008 – 30.09.2011.

Pe motivația că societatea nu a fost în măsură să prezinte la control documentele financiar contabile aferente perioada 01.07.2011 – 30.09.2011, inspecția fiscală a fost suspendată în intervalul 30.11.2011 – 29.02.2012.

Din verificările efectuate, vizând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat unele deficiențe care aveau influență și în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende, situație în care înainte de începerea verificării acestui impozit a fost emis Avizul de inspecție nr. prin care s-a înștiințat contribuabilul că pentru perioada 01.01- 31.12.2010 se va verifica și impozitul pe dividende, avizul a fost comunicat societății în data de 08.03.2012.

În condițiile date, avizarea contribuabilului în ceea ce privește impozitul pe dividende s-a realizat cu respectarea prevederilor art. 103 alin. (3) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (anterior citat).

Legiuitorul a prevăzut și astfel de situații, de extindere a unei inspecții fiscale pe parcursul desfășurării acesteia la alte perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, tocmai pentru a permite stabilirea tuturor influențelor fiscale pe care le generează deficiențele identificate de organele de inspecție fiscală pe parcursul unei verificări.

Ca urmare, susținerea petentei referitoare la faptul că decizia de impunere este lovită de nulitate întrucât verificarea impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice s-a făcut fără a avea emis și comunicat un aviz de inspecție fiscală la data începerii inspecției fiscale pentru această obligație fiscală, nu are fundament real și legal.

1). Cap. III „Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” lit. a) și b) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. c) și d) din raportul de inspecție fiscală.

În fapt, în luna iunie 2010 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de la S.C. S.R.L.,, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei în baza unor facturi reprezentând diverse piese auto.

În data de 15.10.2009 Tribunalul Mureș, a admis cererea formulată de debitorul S.C. S.R.L., cerere având ca obiect deschiderea procedurii insolvenței fata de debitor. De asemenea, prin Încheierea Tribunalului Mureș nr. 86/C din 15.10.2009 s-a dispus intrarea în faliment și dizolvarea societății S.C. S.R.L., și s-a ridicat dreptul de administrare a reprezentanților legali statuari ai debitoarei, fiind desemnat în calitate de lichidator provizoriu practicianul în insolvență

Din explicațiile date de către lichidatorul societății cu ocazia inspecției organele de inspecție fiscală au concluzionat că, de la desemnarea sa ca și lichidator prin Încheierea Tribunalului Comercial Mureș nr. 86/C/15.10.2009, nu a vândut nici un bun din averea societății și nu a primit nici o sumă pe seama averii debitorului.

În condițiile date, rezultă că S.C. S.R.L. nu a emis facturi în luna iunie 2010, respectiv, nu a fost vândut nici un bun din averea societății.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit documentelor puse la dispoziție de unitatea verificata, facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C.

S.R.L. ca fiind emise de S.C. S.R.L., au fost achitate din caseria unității (Registrul de casa din luna martie 2010 și documentele de plata).

La control s-a concluzionat că, în condițiile prezentate anterior, plățile înregistrate de către S.C. ... S.R.L. ca fiind efectuate către S.C. SRL nu au obiect, sumele respective fiind însușite de reprezentantul legal ca dividend.

Totodată, s-a reținut că, în timpul controlului nu au fost identificate alte documente sau acte privind utilizarea în interesul societății a sumelor respective.

În baza prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. a) și b) și ale art. 67 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei (99.534 X 16%).

Având în vedere cele redate mai sus și faptul că societatea verificată nu a făcut dovada realității și legalității operațiunilor economice înscrise în facturile identificate în evidența sa contabilă ca fiind emise de către S.C. S.R.L. organele de inspecție fiscală au concluzionat că, S.C. ... S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilind suplimentar TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, în luna martie 2010 unitatea verificata a înregistrat în contabilitate achiziții de la S.C. S.R.L. – CUI, în valoare totala de ... lei din care TVA în sumă de ... lei în baza unor facturi reprezentând, potrivit specificațiilor înscrise în acestea diverse piese auto.

Organele de inspecție fiscal au constatat că, potrivit documentelor puse la dispoziția de către unitatea verificata, facturile în cauză au fost achitate din caseria unității, aspect ce este reflectat și în Registrul de casa din luna martie 2010 și documentele de plată.

Din instrumentările efectuate de către organele de inspecție fiscală acestea au reținut că societatea a intrat în faliment începând cu data de 26.11.2009 iar în data de 30.06.2010 societatea a fost radiata.

De asemenea din discuțiile purtate cu administratorul judiciar al S.C.S.R.L., a rezultat faptul că acesta nu a emis facturi și nu a vândut nici un bun din averea societății în perioada ianuarie – iunie 2010.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că în condițiile prezentate plățile înregistrate de către S.C. ... S.R.L. ca fiind efectuate către S.C. S.R.L. nu au obiect, sumele respective fiind însușite de reprezentantul legal ca dividend.

Având în vedere cele de mai sus precum și prevederile art. 7 alin.(1) pct. 12 lit. a) și b) și ale art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Întrucât, cu ocazia controlului, realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în facturile identificate la societatea verificată ca fiind emise de către S.C. S.R.L nu au fost confirmate, organele de inspecție fiscală au reținut că, S.C. ... S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care

să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilind suplimentar TVA de plată în cuantum de ... lei.

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar cu ocazia controlului în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă în dumă totală de ... lei, din care majorări de întârziere în sumă de ... lei, stabilite în baza prevederilor art. 119-120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate în baza prevederilor art. 120¹ din același act normativ.

De asemenea pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei + ... lei) aferentă achizițiilor înregistrate de unitate de la cele două societăți (S.C.S.R.L. și S.C. S.R.L), cu ocazia controlului au fost calculate, în baza prevederilor legale anterior amintite, accesorii în sumă totală de ... lei, din care majorări de întârziere în cuantum de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Cuantumul accesoriiilor a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală prin Referatul privind soluționarea contestației nr. înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr.

Întrucât faptele prezentate la Cap. III „Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” lit. a) și b) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. c) și d) din raportul de inspecție fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de către organele de inspecție fiscală potrivit cărora societatea verificată a dedus TVA în baza unor facturi care, așa cum s-a demonstrat în cuprinsul actelor atacate, nu ar fi fost emise de

societățile care apar nominalizate la rubrica „furnizor”. De asemenea, unitatea a achitat sumele înscrise în facturile respective însă, în situația dată, acestea nu au obiect, organele de inspecție concluzionând că sumele în cauză au fost însușite de reprezentantul legal al contribuabilului ca dividend.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul de control atacat. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectuează în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*Penalul ține în loc civilul*”, respectiv art. 22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

„Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Se reține, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de alta parte soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2001 s-a pronunțat în sensul că: *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19, alin. (2) din Codul de Procedură Penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”.*

În acest sens este și Decizia Curții Constituționale nr. 72/28.05.1996 prin care s-a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin. (1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora: *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept „*penalul ține în loc civilul*”, consacrat prin art. 19, alin. (2) din Codul de Procedură Penală până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Conform principiului de drept potrivit căruia: „*accessorium sequitur principale*”, soluționarea contestației va fi suspendată și în ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere lei) și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere lei).

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr., se stipulează că: „*Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale...*”.

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

În fapt, în luna martie 2010 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri în sumă totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei de la S.C. S.R.L. RO societate declarată inactivă în baza Ordinului ANAF nr. 20/27.01.2010. Începând cu data de 01.02.2010 i s-a anulat codul de înregistrare în scop de TVA, iar odată intrată în starea de inactivitate, societatea nu mai avea dreptul să emită documente, emiterea acestora cu încălcarea interdicției nemaiproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, autorizarea de funcționare a acesteia fiind suspendată de drept.

În baza prevederilor legale de reglementare în materie - Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare F nr. 575/2006, art. 11 alin. (1¹) și (1²), art. 21 alin. (4) lit. f), art. 146 (1) lit. a), art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal - organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă de ... lei.

Efectul fiscal stabilit de către organele de inspecție fiscală pentru deficiența anterior prezentate constă în calcularea unor obligații suplimentare de plată, respectiv impozit pe profit în sumă de ... lei și accesorii aferente de ... lei (... lei + ... lei) și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei și accesorii aferente.

În contestația formulată, petenta susține că motivele de fapt prezentate de inspectorii fiscali sunt doar formale, generale și chiar incorecte, acestea neputând constitui fundamentul emiterii unui act administrativ fiscal prin care se stabilesc

obligații fiscale suplimentare în sarcina societății.

În contestație se precizează că S.C. S.R.L. a fost declarată inactivă prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 20/27.01.2010, iar codul de înregistrare în scopuri de TVA este anulat cu data de și nu cu data de așa cum, în mod greșit susțin inspectorii fiscali în motivarea deciziei de impunere.

Petenta invocă prevederile art. 153 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și concluzionează că organul fiscal are opțiunea de a anula sau nu înregistrarea în scopuri de TVA în cazul contribuabililor declarați inactivi și nici într-un caz nu este vorba de anularea automată a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil declarat inactiv. Așa cum rezultă din lista contribuabililor inactivi, data anulării înregistrării în scopuri de TVA este de

Petenta precizează că toate facturile emise de către S.C. S.R.L. au data emiterii anterioară anulării în scopuri de TVA, iar facturile înregistrate de societate în evidența contabilă îndeplinesc condițiile pentru deductibilitatea TVA fiind emise de un furnizor care avea un cod valid de TVA, considerând că, în aceste condiții, prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt respectate.

De asemenea, în contestație se menționează că societatea nu a urmărit nici un moment vreun scop ilicit și nici intenția de a încheia tranzacții fictive, petenta considerând că, culpa în a încheia aceste tranzacții aparține vânzătorilor, declarați inactivi din punct de vedere fiscal și care nu aveau dreptul să emită facturi sau organelor fiscale competente care nu i-au comunicat declararea stării de inactivitate.

Petenta reclamă inspectorilor fiscali faptul că deși aveau la îndemână pârgھیile și mijloacele reglementate de legislația fiscală pentru a clarifica aceste aspecte, au ales calea cea mai simplă de a stabili în sarcina societății obligațiile fiscale suplimentare nedatorate și precizează că organele de inspecție fiscală trebuiau să recupereze impozitul pe profit și TVA-ul încasat de la furnizorul în cauză și nu de la societatea verificată, în susținere invocând prevederile art. 51 și 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, petenta consideră că inspectorii fiscali, în mod eronat, nu au calificat aceste tranzacții drept tranzacții cu scop economic, deși esența inspecției fiscale este chiar verificarea și controlul legalității actelor cu incidență fiscală.

În contestație, petenta citează și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și consideră că potrivit acestora, cheltuielile în sumă de ... lei și TVA-ul în sumă de ... lei, îndeplinesc condițiile de deductibilitate, obligațiile fiscale suplimentare nefiind datorate de societate.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, unde 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*”,

- art. 4 alin. (1) din același act normativ, potrivit căruia:

„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,

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

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

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

Din cele precizate anterior și din documentele existente la dosarul contestației, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- Potrivit constatării redată la Cap. III, Impozit pe profit, lit. a) din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție au considerat cheltuiala cu bunurile înscrise în facturile emise de societatea Cult Calc Distribuitor S.R.L. în sumă totală de ... lei, ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil întrucât, au avut la bază documente emise de un contribuabil în perioada când acesta a fost declarat inactiv prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, invocând în speță ca fiind incidente prevederile art. 3 și art. 4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precum și prevederile art. 11 alin. (1²) și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, având drept efect fiscal diminuarea obligației de plată la bugetul general consolidat al statului constând în impozit pe profit aferent anului 2010 cu suma de ... lei.

- Pe aceleași considerente (facturi emise de un contribuabil inactiv), la Cap. III, Taxa pe valoarea adăugată, lit. a) din raportul de inspecție fiscală, invocând prevederile art. 3 și art. 4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, precum și prevederile art. 11, alin. (1²), ale art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. S.R.L., stabilind TVA de plată în sumă de lei.

- Societatea S.R.L. a fost declarată inactivă începând cu data 27.01.2010 prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 20/27.01.2010;

- Potrivit reglementărilor legale în materie, de la data declarării ca inactivi contribuabilii nu mai au dreptul de a emite documente, emiterea documentelor fiscale cu încălcarea interdicției nemaiproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, întrucât autorizarea de funcționare a acestora este suspendată de drept. Întrucât, prevederile art. 3, alin. (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi stipulează că *“Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv ... nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”*, în speță, aspectele de ordin comercial nu sunt de natură să influențeze fiscalitatea;

- Potrivit prevederilor legale mai sus 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.

Afirmația petentei potrivit căreia: *„Bunurile cumpărate prin aceste tranzacții au fost recepționate și am procedat la contabilizarea documentelor aferente”*, nu este relevantă în situația dată, neputând fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, legiuitorul, în textele de lege reglementatorii în materie (invocate de către organele de inspecție atât în R.I.F. cât și în decizia de impunere) statuând fără echivoc că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

De reținut că, aplicarea reglementărilor în cauză nu se face funcție de realizarea ori nerealizarea tranzacției – nu există exonerare în acest sens, textul aplicându-se ad-literam în situația în care furnizorul este declarat inactiv.

- Față de susținerile petentei din contestație, se reține și faptul că, spre deosebire de prevederile alin. (1) al art. 11 din Codul fiscal, care au un caracter general, stipulând că: *„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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, prevederile alin. (1²) ale aceluiași articol reprezintă o normă cu caracter imperativ, prin care se stabilește, în concret, care trebuie să fie conduita organelor fiscale în cazul tranzacțiilor efectuate de agenții economici cu contribuabili declarați inactivi, fără a se face vreo distincție în funcție de *“valabilitatea comercială”* a tranzacțiilor, fiind vizate toate tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv.

- În contestație petenta face trimitere la prevederile art. 153 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează: *„ 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 normele 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”.

În opinia contestatoarei din textul de lege citat reiese: „...opțiunea organului fiscal de a anula sau nu înregistrarea în scopuri de TVA în cazul contribuabililor declarați inactivi și nici într-un caz nu este vorba de anularea automată a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil declarat inactiv...”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate - art. 153 alin. (9) din Codul fiscal -, concluzia petentei este aceea că organele fiscale nu au anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2012, deoarece din verificarea listei contribuabililor inactivi, data anulării înregistrării în scopuri de TVA este de 29.11.2011.

În Normele metodologice date în aplicarea acestui articol, respectiv pct. 66 alin. (11) din H.G. nr. 44/2004, se menționează: „ Anularea înregistrării în scopuri de TVA se va efectua în prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă a solicitat anularea înregistrării conform art. 153 alin. (11) din Codul fiscal sau înregistrarea este anulată în condițiile art. 153 alin. (9) din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor normelor metodologice anterior citate, pentru persoanele impozabile care figurează în lista contribuabililor inactivi, anularea înregistrării în scopuri de TVA se va efectua în prima zi a lunii următoare declarării stării de inactivitate.

Aspectul este reglementat și de prevederile art. 3 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 605/2008 privind aprobarea Procedurii de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi, unde se stipulează: „ Anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor inactivi se efectuează cu data de întâi a lunii următoare publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi” – ordin valabil până în luna aprilie 2010, când intră în vigoare Ordinul Președintelui ANAF nr. 1786/2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, în care, la SECȚIUNEA a 2-a „ Anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, care figurează în lista contribuabililor inactivi” la pct. 6 se menționează: „ Data anulării, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA este data de întâi a lunii următoare celei în care a intrat în vigoare ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care contribuabilul a fost declarat inactiv”.

În condițiile date, susținerea de mai sus petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului taxa pe valoarea adăugată având la bază prevederile legale

anterior citate – societatea a fost declarată inactivă din 27.01.2010, documentele emise după această dată nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA intervine în prima zi a lunii următoare declarării inactivității, respectiv 01.02.2010.

Prin urmare, în baza prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în suma de ... lei înregistrate în baza facturilor fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, constând în stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plata de lei.**

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. a fost reținut ca datorat impozit pe profit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere + lei penalități de întârziere).**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, pe lângă prevederile actelor normative privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, și prevederile art. 1, 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, ale cărui prevederi stipulează că: iar potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ,

„ (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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Având în vedere prevederile legale anterior citate menționate se reține că, achizițiile efectuate de societate în baza facturilor emise de S.C. Cult Calc Distribuitor 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 aceste facturi.

Mai mult, potrivit prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale care să cuprindă informațiile prevăzute de lege emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, 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 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.

În consecință soluția fiscală aplicată de organele de control este legală, în condițiile redate anterior, și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

Având în vedere dispozițiile legale anterior citate se reține că facturile emise de S.C. Cult Calc Distribuitor S.R.L. în perioada în care era declarată inactivă, nu constituie documente legale în baza cărora să se poată justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control în sumă de lei.**

3). Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit. b) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în perioada februarie - august 2008, unitatea verificată a efectuat achiziții de bunuri de la S.C. S.R.L., CUI în valoare totală de ... lei, și TVA în sumă de ... lei.

Din baza de date a Ministerului Justiției respectiv din dosarul nr. înregistrat în data de 10.07.2007 s-a constatat că s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență prevăzută de Legea nr. 85/2006 împotriva debitoarei S.C. S.R.L., începând cu data de 21.09.2007, astfel, în anul 2008, 2009 și 2010 societatea fiind în insolvență.

La control s-a constatat că S.C. S.R.L. a emis facturi către S.C. ... S.R.L. în perioada februarie - august 2008, perioada în care se află în insolvență fără a înscrie pe acestea mențiunea „taxare inversă”, iar societatea verificată nu a aplicat din proprie inițiativă măsurile de simplificare, astfel au fost încălcate prevederile art. 160 alin (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003.

În condițiile date, suma de ... lei nu a fost acceptată la deductibilitate, aceasta reprezentând TVA stabilită suplimentar la control.

Petenta consideră că inspectorii trebuiau să specifice că toate facturile emise de furnizorul respectiv nu numai că nu aveau înscrisă mențiunea „taxare inversă” ci erau emise cu TVA-ul înscris în acestea; societatea nu avea cunoștință că această firmă este în insolvență și atâta timp cât facturile au fost emise normal, nu avea cum să mai înscrie taxa aferentă pe o factură care avea deja TVA înscrisă.

De asemenea, în contestație se precizează că societatea nu a efectuat înregistrarea obligatorie specifică măsurilor de simplificare 4426 = 4427, ci a achitat valoarea facturilor, inclusiv TVA, furnizorului S.C. S.R.L., aspect pe care

organele de inspecție nu l-au reținut în actele atacate. În situația dată, petenta consideră abuzivă stabilirea în sarcina societății a TVA de plată, motivând aceasta prin faptul că în condițiile în care autoritatea fiscală din Bistrița a încasat aceste sume, statul s-ar îmbogăți fără justă cauză, încasând de la doi contribuabili aceeași sumă.

În susținerea opiniei sale, petenta invocă prevederile art. 7 alin. (2) și alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 160 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și pct. 82 alin. (7) și (8) din Normele metodologice date în aplicarea art. 160 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și susține, în baza acestora, că stabilirea în sarcina societății a TVA suplimentar de plată este abuzivă din partea organelor de inspecție fiscală.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 160 alin. (1)- (3) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se arată:

„ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;

c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

...

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

...

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

- pct. 82 alin. (3) și (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se stipulează:

...

(3) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și înscriu în factură mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(4) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.

...

(7) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(8) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru operațiunile prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar achizițiile sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro-rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro-rata din perioada curentă”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate societatea verificată, în calitate de „beneficiar” avea obligația aplicării măsurilor de simplificare pentru achizițiile efectuate de la societatea aflată în insolvență S.R.L., prin înscrierea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în jurnalul pentru cumpărări și preluarea acesteia în decontul de taxă atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă.

Operațiunea trebuia evidențiată în contabilitate prin articolul contabil 4426 = 4427, operațiune denumită la cumpărător „autolichidarea taxei pe valoarea adăugată” - colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere la stabilirea stării de fapt fiscală prevederile pct. 82 alin. (7) și (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 însă, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că la control s-au aplicat prevederile legale invocate de petentă. Astfel, așa cum prevăd reglementările legale organele de inspecție fiscală au sancționat neaplicarea măsurilor de simplificare din proprie inițiativă de către unitatea verificată prin rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, efectul fiscal constând în neacordarea

dreptului deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la societatea aflată în insolvență.

Așa cum se stipulează la pct. 82 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, organele fiscale vor obliga societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori (4426 = 401 TVA cu suma în roșu) și efectuarea înregistrării corecte 4426 = 4427. În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, suma în cauză constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Susținerea petentei potrivit căreia societatea nu avea cunoștință despre faptul că S.C. S.R.L. era în insolvență nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, necunoașterea stării de fapt fiscale a unui partener de afaceri nu exonerează contribuabilul de la suportarea consecințelor fiscale care decurg din aplicarea eronată a unor dispoziții legale.

Referitor la faptul că societatea a achitat contravaloarea facturilor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, furnizorului - aspect ce, în opinia petentei, nu a fost reținut de către organele de inspecție fiscală -, se reține faptul că legiuitorul nu a făcut nici o referire cu privire la faptul că în cazul în care beneficiarul achită taxa pe valoarea adăugată furnizorului măsurile de simplificare nu s-ar mai aplica. Dimpotrivă, beneficiarul este obligat la aplicarea măsurilor de simplificare iar în cazul achitării taxei pe valoarea adăugată acesta trebuie să întreprindă măsurile ce se impun în vederea recuperării acesteia de la furnizor.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că susținerile petentei din contestație nu sunt de natură a combate constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au considerat că unitatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la societatea pentru care s-a deschis procedura insolvenței și au stabilit o obligație suplimentară de plată la bugetul de stat în sumă de ... lei, **contestația petentei urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată conform constatărilor redată în actele atacate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” lit. a) și b) în sumă de ... lei (... lei + ... lei) organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în cuantum total de ... lei (... lei majorări de întârziere + ... lei penalități de întârziere).

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. a fost reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de lei (... lei majorări de întârziere + lei penalități de întârziere) .**

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, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației pentru suma de ... lei, compusă din:
... lei, reprezentând impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice;

... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice;

... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice;

... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de lei, compusă din:

..... lei, reprezentând impozit pe profit;

... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;

... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

... lei, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,