



DECIZIA nr.357/29.11.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *X din ...* 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 05.07.2012 potrivit confirmării de primire anexate 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 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/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația depusă X din Tg. Mureș se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr...., completată cu precizarea înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., petenta solicită revocarea Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a Raportului de inspecție fiscală nr.... și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., invocând următoarele:

- singura măsură ce putea fi luată de către societate pentru a preveni riscul de înregistrare în contabilitate a facturilor emise de către partenerii declarați inactivi, era aceea de a verifica pe site-ul ANAF starea furnizorului când se primea o factură de la acesta, acest lucru necesitând un timp foarte mare de prelucrare și înregistrare a documentelor;

- nu a contestat existența acestor obligații fiscale suplimentare și a achitat sumele stabilite suplimentar cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, anterior emiterii Deciziei de impunere, astfel încât se impunea diminuarea acestora cu suma de 17.988 lei;

- în ceea ce privește facturile emise de S.C. Y S.R.L., acestea au fost semnate și ștampilate de către reprezentanții societății și, mai mult decât atât, acestea erau însoțite de scrisori de transport - AWB;

- mai mult decât atât, dovada existenței relațiilor comerciale între cele două societăți o constituie extrasele de cont, care relevă plățile efectuate de către S.C. Y S.R.L.;

- având în vedere prevederile pct.48 din H.G. 44/2004, se impune remarca faptului că ambele societăți au drept activitate principală servicii de curierat, între acestea existând o colaborare amplă, sens în care au fost încheiate două contracte de prestări servicii pe perioadă nedeterminată (anexele 2 și 3) în temeiul cărora X efectua servicii de curierat cu mijloace proprii pe raza județului Mureș, iar în țară cu mijloacele beneficiarului, respectiv S.C. Y S.R.L., dovadă în acest sens fiind AWB (scrisorile de transport) emise de către beneficiară, care erau anexate la fiecare factură în parte și în cuprinsul cărora, la rubrica "destinatar", era specificată societatea la care trebuia să ajungă coletul, petiționara având atribuția de a recepționa coletul și a-l distribui, la rândul său, pe raza județului Mureș cu mijloace proprii, iar în țară cu autovehiculele S.C. Y S.R.L.;

- "ca atare, prestatoarea emitea facturi către petiționară pentru transportul coletului efectuat cu autovehiculele S.C. Y S.R.L., iar aceasta, la rândul său, către terții din raza județului Mureș și din țară, cu care avea încheiate contracte de curierat";

- în consecință, se poate observa că sunt îndeplinite cumulativ toate condițiile prevăzute la pct.48 din H.G. nr.44/2004, în sensul că serviciile au fost efectiv prestate, executate în temeiul unor contracte și justificate prin scrisorile de transport atașate facturilor fiscale;

- X a facturat la rândul său, ca urmare a serviciilor prestate de S.C. Y S.R.L., existând în acest sens un număr de 17 facturi fiscale emise și înregistrate în contabilitate la momentul efectuării respectivelor servicii, facturi pentru care aceasta a achitat TVA în valoare de ... lei;

- "considerăm că organul fiscal a apreciat în mod eronat starea de fapt, deoarece rezultă cu forța evidenței faptul că între cele două societăți au existat raporturi economice, împrejurare dovedită atât prin cele 2 contracte încheiate între cele două entități, cât și prin plățile efectuate prin intermediul băncii";

- consideră că trebuia sancționată potrivit dispozițiilor art.41 alin.(1) din Legea nr.82/1991 pentru "[...] efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără a fi înregistrate în contabilitate", deoarece a făcut dovada faptului că serviciile respective au fost efectiv prestate;

- deși toate aceste documente au fost prezentate organului de control în vederea dovedirii raporturilor economice reale existente între aceste societăți, inspectorii D.G.F.P. Mureș nu au ținut cont de acestea;

- nu i-a fost adus la cunoștință faptul că S.C. Y S.R.L. se afla în insolvență, deoarece aceasta nu a îndeplinit formalitățile prevăzute de art.45 alin.(1) din Legea nr.85/2006, pe facturi nefiind înscrisă mențiunea "în insolvență";

- în acest sens consideră că eroarea în care s-a aflat are un caracter obiectiv și nu poate fi ținută răspunzătoare pentru o faptă culpabilă săvârșită de o altă persoană juridică, deoarece s-ar încălca principiul bunei-credințe în relațiile comerciale;

- cu privire la prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, se precizează faptul că facturile conțin toate elementele prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal și nu-i poate fi imputat faptul că S.C. Y S.R.L. nu a făcut mențiunile necesare cu privire la situația juridică;

- "Precizăm, de asemenea, împrejurarea că organul fiscal a apreciat în mod eronat faptul că petiționara a dedus fără nicio justificare impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, deoarece până la data deschiderii procedurii insolvenței, respectiv pe perioada ianuarie-iunie 2009, S.C. Y S.R.L. a emis către petiționară un număr de 31 de facturi în valoare totală de ... lei, cu TVA aferent în cuantum de ... lei";

- având în vedere prevederile art.9 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, petenta precizează că organul de control și-a îndeplinit pur formal obligația prevăzută în Codul de procedură fiscală, deoarece nu a luat în calcul poziția sa, în sensul că a precizat că nu este de acord cu punctul de vedere expus în Raportul de inspecție fiscală, menționând faptul că prestările de servicii consemnate în facturi au fost efectuate în baza unui contract [...], furnizorul era în același timp și client, fapt care reiese din evidențele contabile ale societății, buna-credință a lor poate fi dovedită prin anexele care stau la baza întocmirii acestor facturi, a fost o colaborare amplă, care a constat în livrare colete și corespondență către terțe persoane, fapt care poate fi susținut prin documente de transport;

- consideră că organele de control nu și-au îndeplinit obligația ce le revine potrivit art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, deoarece într-o situație similară se află și alte societăți, care au avut raporturi comerciale cu S.C. Y S.R.L., acestea la rândul lor au recepționat facturi emise de către această societate, iar din evidența contabilă a acestei societăți reiese faptul că începând cu anul 2009 nu a mai desfășurat nicio activitate;

- "Potrivit art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, organul fiscal are obligația de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. În motivarea deciziei, organul de control s-a rezumat la o singură "probă", apreciind faptul că, deoarece nu exista înregistrat în evidența contabilă a S.C. Y S.R.L. relații economice avute cu contestatoarea, acestea nu au existat, deși existența acestor

raporturi a fost probată prin documente puse la dispoziție de către petiționară și putea fi probată prin controale încrucișate ce puteau fi efectuate la alte societăți (la care contestatoarea a făcut referire în timpul controlului) cu care aceasta avea raporturi economice".

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *X din Tg. Mureș*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...., Decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., în care sunt redate următoarele constatări:

Referitor la impozitul pe profit:

În perioada ianuarie 2009 - aprilie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza a 51 facturi fiscale emise în numele S.C.Y S.R.L. suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii (curierat), cheltuieli care au fost considerate de X ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Din explicațiile date de ..., în calitate de lichidator judiciar al S.C. Y S.R.L., această societate nu a înregistrat și declarat livrări către X și nu a desfășurat activitate din 01.01.2009 și până în prezent.

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu prestările de servicii (curierat), care ar fi fost achiziționate de la S.C. Y S.R.L., în sumă totală de ... lei, ca fiind nedeductibile și înregistrate în baza unor facturi care nu pot dobândi calitatea de document justificativ, deoarece nefiind emise de societatea în cauză nu reflectă operațiuni reale, efectul fiscal constând în diminuarea nejustificată a bazei de impozitare a profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea pierderii fiscale/profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent anilor 2009-2011, ținând cont și de sumele declarate de către contribuabil ca impozit forfetar, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, modul de calcul al acestuia fiind redat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, consecința fiscală a acestei constatări constă și în măsura de anulare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei, înscrisă în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2011, la rândul 38 și diminuare a pierderii fiscale în sumă de ... lei aferente anului 2011 cu suma de ... lei, măsuri lăsate unității prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....

Pentru neachitarea la termenele legale a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-au calculat în sarcina unității dobânzi în sumă de... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăgată

a) Întrucât, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivați, începând cu data de 07.10.2010 S.C. Z S.R.L. din Tg. Mureș a fost declarată contribuabil inactiv, 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 și cu prevederile pct.46 alin.(1) lit.a) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2001, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, X a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturile emise de acest furnizor (cuprinse în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), acestea neavând calitatea de document justificativ.

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 calculat dobânzi și penalități de întârziere, care potrivit Situației privind calculul accesoriilor aferente TVA stabilită suplimentar la X, reprezentând anexă la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

b) În perioada ianuarie 2009 - aprilie 2011 societatea a dedus TVA în sumă de ... lei înscrisă în facturile fiscale emise în numele S.C. Y S.R.L., reprezentând contravaloarea unor prestări servicii (curierat), în sumă totală de ... lei.

Din explicațiile date de ..., în calitate de lichidator judiciar al S.C. Y S.R.L., această societate nu a înregistrat și declarat livrări către X și nu a desfășurat activitate din 01.01.2009 și până în prezent.

Având în vedere prevederile art.146 alin.(1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Deciziei nr.V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, conform căroră "taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea T.V.A.", precum și faptul că nu a înscris pe facturi mențiunea "în insolvență", organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 36.430 lei, și în consecință societatea datorează suplimentar T.V.A. în suma anterior menționată.

Pentru neachitarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 36.430 lei, 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, organele de control au calculat dobânzi și penalități de întârziere, care potrivit Situației privind calculul accesoriilor aferente TVA stabilită suplimentar la X, reprezentând anexă la Referatul cu propuneri de soluționare a

contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

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

I. Referitor la suma totală de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentand taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentand dobanzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada noiembrie 2010 - septembrie 2011, X, a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă totală de ... lei, aferentă achizițiilor de prestări servicii în baza unor facturi emise de S.C. Y S.R.L.

Întrucât, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/2010 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivați, începând cu data de 07.10.2010 S.C. Y S.R.L. din Tg. Mureș a fost declarată contribuabil inactiv, 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 și cu prevederile pct.46 alin.(1) lit.a) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2001, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, X a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturile emise de acest furnizor (cuprinse în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), acestea neavând calitatea de document justificativ.

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 calculat dobânzi și penalități de întârziere, care potrivit Situației privind calculul accesoriilor aferente TVA stabilită suplimentar la X, reprezentând anexă la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

În drept, 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 cărora “[...] **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.**

Potrivit 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 facturilor emise de S.C. Y S.R.L., cuprinse în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, 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.

În susținerea contestației petenta precizează că, nu a contestat existența acestor obligații fiscale suplimentare și a achitat sumele stabilite suplimentar cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, anterior emiterii Deciziei de impunere, astfel încât se impunea diminuarea acestora cu suma de ... lei.

Față de susținerea petentei se reține următoarele aspecte:

- deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală în timpul controlului și însușite de petentă, sunt aferente perioadei noiembrie 2010 - septembrie 2011, perioadă cuprinsă în perioada suspusă inspecției fiscale, care

potrivit Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" este 01.01.2009 - 31.03.2012, situație în care aceste constatări fac obiectul inspecției fiscale iar efectul fiscal al acestora, în cauză, constând în stabilirea obligațiilor de plată;

- achitarea sumelor de către societate s-a efectuat ulterior acestei perioade, respectiv la data de 29.06.2012, după cum rezultă din Chitanța pentru încasarea de impozite, taxe și contribuții seria TS8 nr.... aflată în copie la dosarul cauzei;

- potrivit celor redată la pct.5 "Dobânzi/Majorări de întârziere-Taxa pe valoarea adăugată" și pct.6 "Penalități de întârziere-Taxa pe valoarea adăugată" din Raportul de inspecție fiscală, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată au fost calculate până la data de 28.06.2012.

Întrucât plata sumei de ... lei s-a efectuat în aceeași zi cu emiterea Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nu se impunea diminuarea de către organele de inspecție fiscală a sumelor stabilite suplimentar, susținerea petentei nefiind de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora "*Prin decizie contestată va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*", coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit carora "*Contestata poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]",

se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară.

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a ***fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi + ... lei reprezentând penalități de întârziere).***

II. Referitor la contestația privind 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/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

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

precum și contestația formulată împotriva Dispoziției nr.... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru constatările în baza cărora a fost dispusă măsura de diminuare a pierderii, respectiv au fost stabilite suplimentar aceste obligații fiscale, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...., Decizia de impunere nr.... și Dispoziția nr.... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unor infracțiuni.

În fapt, la cap.III pct.1 "Impozitul pe profit", respectiv pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.b) din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2009 - aprilie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza a 51 facturi fiscale emise în numele S.C. Y S.R.L. suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii (curierat), cheltuieli care au fost considerate de X ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală menționează că potrivit Raportului nr.988/5/24/2012, întocmit de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș, privind "informații din Declarațiile 394 depuse de către contribuabili din țară în relația cu contribuabilul supus verificării pentru care s-au identificat neconcordanțe", S.C. .. S.R.L. nu a declarat livrările către X efectuate în cursul semestrelor I și II 2009, semestrul I și II 2010, respectiv semestrul I 2011, având baza impozabilă în sumă totală de ... lei (... lei/sem.I 2009 + ... lei/sem.II 2009 + ... lei/sem.I 2010 + ... lei/sem.II 2010 + ... lei-sem.I 2011), cu TVA aferentă în sumă totală de ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- în urma consultării aplicației "fiscnet" rezultă că S.C. Y S.R.L. a depus ultimul decont privind taxa pe valoarea adăugată în luna martie 2012, iar din analiza deconturilor depuse în perioada supusă inspecției fiscale rezultă că acestea sunt depuse cu valoarea 0;

- în urma accesării portalului Ministerului Justiției, s-a constatat că începând cu data de 18.06.2009 pentru S.C. Y S.R.L. s-a deschis procedura insolvenței.

În timpul controlului, prin adresa nr..., organele de inspecție fiscală au solicitat lichidatorului judiciar al S.C. Y S.R.L. și anume ..., comunicarea situației reale în ceea ce privește tranzacțiile comerciale care s-au derulat în perioada 2009-2011 între S.C. Y S.R.L. și societatea verificată.

Prin adresa nr...., înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.... lichidatorul judiciar al S.C. Y S.R.L. a comunicat faptul că, în perioada 2009-2011, societatea în

cauză a emis către X o singură factură cu valoarea 0 și o singură chitanță cu suma de ... lei.

La control s-a reținut că, în speță sunt aplicabile prevederile art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.45 alin.(1), art.46 alin.(1), art.47 alin.(1) și art.49 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, precum și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu prestările de servicii (curierat), care ar fi fost achiziționate de la S.C. Y S.R.L., în sumă totală de ... lei, ca fiind nedeductibile și înregistrate în baza unor facturi care nu pot dobândi calitatea de document justificativ, deoarece nefiind emise de societatea în cauză nu reflectă operațiuni reale, efectul fiscal constând în diminuarea nejustificată a bazei de impozitare a profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea pierderii fiscale/profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent anilor 2009-2011, ținând cont și de sumele declarate de către contribuabil ca impozit forfetar, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, modul de calcul al acestuia fiind redat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, consecința fiscală a acestei constatări constă și în măsura de anulare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei, înscrisă în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2011, la rândul 38 și diminuare a pierderii fiscale în sumă de ... lei aferente anului 2011 cu suma de ... lei, măsuri lăsate unității prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....

Prin **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....** organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....., au dispus:

“1. MĂSURA

a) Efectuarea demersurilor necesare în vederea rectificării declarației privind impozitul pe profit (declarația 101), depuse pentru anul 2011, prin:

- anularea pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă totală de ... lei, înscrisă la rândul 38 din declarația privind impozitul pe profit (declarația 101) aferentă anului 2011;

- diminuarea pierderii fiscale în sumă de... aferentă anului 2011, cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, stabilite de inspecția fiscală.

2. TERMEN: 30 zile de la data comunicării prezentei dispoziții.

3 MOTIVELE DE FAPT

Societatea a întocmit în mod eronat declarația 101 "Declarația privind impozitul pe profit", aferentă anului fiscal 2011, după cum urmează:

- în mod eronat unitatea a înscris la rândul 38 "pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți", suma de ... lei iar cu ocazia inspecției fiscale s-au stabilit în sarcina contribuabilului cheltuieli nedeductibile fiscal la nivelul aceleiași

sume, astfel că se lasă măsură în sarcina acesteia anularea sumei de ... lei, sus menționată;

- de asemenea, în anul 2011 societatea verificată a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuieli în sumă de ... lei, care reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală încheiat”.

Pentru neachitarea la termenele legale a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control s-au calculat în sarcina unității dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

De asemenea, având în vedere prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele ale Deciziei nr.V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, conform căroră "taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea T.V.A.", precum și faptul că nu a înscris pe facturi mențiunea "în insolvență", organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, și în consecință societatea datorează suplimentar T.V.A. în suma anterior menționată.

Pentru neachitarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 36.430 lei, 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, organele de control au calculat dobânzi și penalități de întârziere, care potrivit Situației privind calculul accesoriilor aferente TVA stabilită suplimentar la X, reprezentând anexă la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, sunt în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi + ... lei reprezentând penalități de întârziere).

Întrucât faptele consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit", respectiv pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.b) din Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nr...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... 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, a fost întocmit Procesul verbal nr..../29.06.2012, prin adresa nr...., în baza căruia prin adresa nr.... organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au formulat sesizare penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș.

La art. art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;[...].”

În drept, potrivit art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră **“(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 administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de organele inspecție fiscală potrivit căroră X a înregistrat în contabilitate contravaloarea unor prestări servicii de către S.S. Y S.R.L. în valoare de totală ... lei și a procedat la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..., în baza unor facturi care nu pot dobândi calitatea de documente justificative deoarece nu reflectă operațiuni reale, nefiind emise de societatea în cauză.

Aceste fapte ce 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, aspecte despre care, așa cum s-a arătat în conținutul prezentei decizii, au fost sesizate organele de urmărire abilitate pentru efectuarea cercetărilor.

În consecință, numai în funcție de stabilirea cauzelor care au condus la diminuarea obligațiilor fiscale se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației, soluționarea cauzei pe latura penală putând determina adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat urmare acestor constatări. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care urmează a se efectua pe latura penală 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 că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de 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 "înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic 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, care se vor pronunța 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 latura 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 contestației în ceea ce privește măsurile de anulare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei și de diminuare a pierderii fiscale aferentă anului 2011 cu suma de... lei, stabilite prin Dispoziția ... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.*

Conform principiului de drept potrivit căruia "accesorium sequitur principale", soluționarea contestației *va fi suspendată și în ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei aferente impozitului pe profit + ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată), precum și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei aferente impozitului pe profit + lei aferente taxei pe valoarea adăugată).*

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. 2.137/2011, 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. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni".

Pentru considerentele aratate 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 procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de *X din* ... în ceea ce privește suma totală de ... lei, compusă din:

- ... 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.

2. Suspendarea soluționării contestației în ceea ce privește:

- *măsurile de anulare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei și de diminuare a pierderii fiscale aferentă anului 2011 cu suma de... lei*, stabilite prin Dispoziția nr... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală,

- obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând:
 - ... 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;
 - ... reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

stabilite prin Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală,

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.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV,