



DECIZIA nr.526/2012/06.06.2013
privind soluţionarea contestaţiei depuse de
S.C. ... S.R.L. din Singeorgiu de Mureş,
înregistrată sub nr.../10.12.2012

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din Singeorgiu de Mureş**, asupra contestaţiei înregistrată sub nr.../10.12.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../05.11.2012 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, emisă de Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.../05.11.2012, comunicate petentei la data de 14.11.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanţa 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/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalitati 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 impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei reprezentând penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

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

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../10.12.2012, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.../05.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr.../05.11.2012 și solicită anularea actelor atacate și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare stabilite prin acestea, invocând următoarele:

1) Societății nu i s-au adus la cunoștință probele administrate de organele de cercetare penală privind relațiile petentei cu societățile menționate în Adresa nr.../D/P/2012 emisă de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, aceste relații fiind în concordanță cu activitatea curentă, comanda produselor, înregistrarea documentelor în contabilitate preluarea marfii, recepția și consumul acestora efectuându-se conform legii de către reprezentanții societății.

2) Organele de inspecție fiscală s-au bazat numai pe afirmațiile din adresele Garzii Financiare Mureș și D.I.I.C.O.T, neavând posibilitatea de a verifica documentele originale ale societății întrucând acestea au fost ridicate de către Garda Financiară, astfel încât societatea putea pune la dispoziție numai copiile "conform cu originalul" din care se putea analiza activitatea curentă a societății în acele luni, aprovizionarea de la alte societăți cu produse similare ca și cantități, prețuri și tipuri de produse, veniturile obținute și înregistrate în contabilitatea societății. Aceste aspecte justificative în favoarea societății nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală.

Petenta anexează contestației facturi de achiziție de materii prime similare de la alți furnizori în acea perioadă - anexa nr.1, precum și procesul verbal de preluare documente întocmit de Garda Financiară - anexa nr.2.

Fata de constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.../05.11.2012, petenta argumentează contestația astfel:

A. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

1.1. Organele de inspecție fiscală au reținut că în facturile fiscale emise de SC ... SRL și înregistrate de petenta în luna decembrie 2011 (11 facturi), respectiv în perioada ianuarie - februarie 2012 (25 facturi), la rubrica privind datele cumparatorului este trecută altă adresă decât sediul social al societății, respectiv Tg.Mureș, str..., nr..., în loc de Sing de Mureș, str..., nr....

Contestatoarea precizează că adresa trecută pe facturi este adresa punctului de lucru deschis de societate ca sediu secundar, conform certificatului constatator emis de Registrul Comerțului Mureș (anexa nr.3 la contestație), astfel că în conformitate cu art.155 alin.5 lit.f din Codul fiscal și pct.72 alin.5 din Normele de aplicare a Codului fiscal, din punct de vedere formal facturile sunt corect întocmite, marfa fiind livrată la punctul de lucru al societății.

1.2. Referitor la precizarea organelor de control potrivit careia "la rubrica privind datele de expeditie este trecuta d-na ..., fosta administratoare care la momentul respectiv nu avea nici o legatura cu societatea respectiva", petenta mentioneaza ca in momentul începerii relatiei comerciale cu SC ... SRL, în primavara anului 2011, s-a verificat calitatea d-nei ..., aceasta fiind asociata si administrator al societatii, iar "faptul ca pe parcursul relatiei comerciale aceasta a pierdut dreptul de administrare nu înseamna ca a pierdut dreptul de a reprezenta respectiva societate. (...) Având în vedere buna relatie comerciala cu aceasta, nu am considerat necesara verificarea acesteia pe parcursul desfasurarii relatiei comerciale. Tot atunci s-a facut si verificarea faptului ca societatea este activa/inactiva".

1.3. Referitor la faptul ca aceasta nu a putut fi gasita la sediul social sau nu a dat curs invitatiei Garzii Financiare Alba, petenta considera ca nu are nici o implicatie asupra relatiei acesteia cu SC ... SRL, societatea ... SRL figurând activa în toata perioada desfasurarii relatiei comerciale, respectiv pâna în februarie 2012 (inactivitatea acesteia fiind declarata la 27.03.2012).

1.4. Petenta considera ca nu este fondata cu argumente constatarea organelor de control potrivit careia SC ... SRL a fost folosita doar pentru activitati infractionale de catre un grup infractional, nefiind determinat motivul pentru care s-a considerat ca achizitiile realizate de SC ... SRL nu sunt reale.

Contestatoarea sustine ca "Achizitiile facute reprezinta materii prime si materiale achizitionate în aceeasi perioada si de la alti furnizori, la preturi asemanatoare si în conditii financiare comparabile, au avut la baza documente contabile conform legii (factura, receptie) au fost achitate si date în consum în functie de activitatea curenta a societatii, astfel ca nu se face dovada ca aceste achizitii nu sunt reale sau ca ar fi încarcat nejustificat cheltuielile societatii si a dobândirii de lichiditati prin ridicarea de numerar, printr-un circuit de spalare a banilor".

1.5. Petenta sustine ca sub raport formal facturile corespund prevederilor legale pentru a beneficia de dreptul de deducere, contrar afirmatiilor organului de control fiscal.

1.6. Referitor la constatarea organelor de control potrivit careia societatea nu a procedat la corectarea documentelor în cauza pe perioada de desfasurare a controlului, petenta precizeaza ca documentele originale au fost ridicate în urma controlului realizat de Garda Financiara (conform procesului verbal de preluare a documentelor a Garzii Financiare - anexa nr.6 la contestatie), societatea prezentând organelor de inspectie fiscala copiile conform cu originalul dupa documentele predate.

Societatea considera ca, potrivit art.160 din Codul fiscal, corectarea facturii în cauza este în sarcina furnizorului, obligatia beneficiarului fiind de a notifica furnizorul în vederea corectarii acestui document.

1.7. Contestatoarea sustine ca "a constatat din partea furnizorului buna credinta, acesta raspunzând la toate cererile de oferte, livrând materiile prime la sediul societatii la termene scurte, corespunzând calitativ, astfel încât posibilitatea

de a considera un comportament economic incorect nu avea baza. Afirmatia cum ca facturile nu reflecta operatiuni reale este nefondata, având în vedere ca societatea a avut venituri generate de consumarea acestor materii prime, asa cum reiese din contabilitatea societatii, respectiv consumul lunar de materii prime si veniturile lunare (anexam bonuri de consum pe lunile decembrie 2011, ian-feb 2012 si total venituri pe lunile respective - anexa nr.7 la contestatie)".

B. REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1.1. Petenta considera ca facturile sus mentionate contin informatiile necesare pentru deducerea TVA (nume, adresa, cod de înregistrare) si sustine ca nu a avut cunostinta de posibilitatea de a participa la o tranzactie cu caracter de evaziune fiscala privind TVA, achizitionând materialele în vederea desfasurarii activitatii de baza a societatii.

1.2. Referitor la facturile de avans conform contract de achizitie, si anume factura nr.../05.12.2011 în valoare de ... lei din care ... lei TVA, si factura nr.../09.01.2012 în valoare de ... lei din care ... lei TVA, petenta face trimitere la prevederile art.150 alin.(3) din Codul fiscal, si sustine ca daca furnizorul a emis o factura cu taxa, este obligat sa onoreze aceasta taxa la bugetul statului, iar pe baza principiului simetriei, societatea care receptioneaza factura are dreptul de a deduce TVA.

Societatea sustine ca afirmatiile organelor de control potrivit carora facturile nu au fost achitate, nefiind identificate livrari în contul avansului în speta si ca facturile au fost emise doar pentru avansuri, fara a se concretiza în achizitii efective de marfuri care sa genereze venituri, devenind astfel operatiuni taxabile, "nu sunt argumente pentru care cota de TVA sa nu fie exigibila, asa cum reiese din raspunsul ANAF la o întrebare similara", prezentat la pag. 7 din contestatie.

1.3. Referitor la bunurile vândute către ... Ungaria pentru care in timpul controlului societatea nu a putut prezenta niciun document din care să rezulte că bunurile în cauză au fost expediate sau transportate în Ungaria, respectiv cine a efectuat transportul bunurilor sau mijloacele de transport utilizate, petenta menționează că a prezentat organului de control Procesul verbal întocmit de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care in anul 2009 au fost ridicate de la societate documentele originale privind tranzacția menționată (procesul verbal din 02.12.2009 - anexa nr.8 la contestație), unul dintre documente fiind CMR - ul de transport, transport care a fost efectuat de către client, respectiv ... Ungaria, cheltuiala de transport fiind suportată de către acesta, astfel încât numele transportatorului nu apare decât pe CMR, acesta nefiind contabilizat în contabilitatea SC ... SRL, decât ca anexă la procesul verbal tripartite de luare în custodie a bunurilor de la custode.

Contestatoarea menționează că la data tranzacției, societatea din Ungaria figura ca societate înregistrată cu cod de identificare WAT activ, deci colectoare/plătitoare de TVA.

De asemenea, petenta precizează că a desfășurat și alte livrări intracomunitare și înainte și după tranzacția în speță, astfel încât cunoaște regimul

de contabilizare a veniturilor cu acest regim, precum și a documentelor de transport care stau la baza facturării scutită de TVA.

1.4. Societatea susține că este eronată constatarea organelor de control potrivit căreia factura nr.../31.03.2011, înregistrată în contabilitate pe contul de "cheltuieli în avans" și pentru care societatea a dedus TVA aferentă, nu a fost achitată.

Petenta atașează contestației formulate (anexa nr.9) copii ale documentelor care atestă plata facturii: factura, bilete la ordin, extrase bancare de decontare bilete la ordin.

Societatea consideră că a procedat corect deducând TVA aferent și înregistrând baza acesteia pe "cheltuieli în avans" pentru a reflecta realitatea și a nu diminua baza impozabilă a impozitului pe profit.

1.5. Societatea susține că suma de ... lei, constatată de organele de control ca fiind TVA aferent sumelor neachitate din facturile de avans emise de SC ... SRL, este incorect stabilită, petenta făcând din nou referire la principiul reciprocității și anume TVA fiind colectată la firma emitentă, respectiv ... SRL, implicit trebuie dedusă de societatea SC ... SRL.

1.6. În luna iulie 2012 societatea a înregistrat eronat în evidenta contabilă, în baza facturii nr.../02.07.2012 emisa de SC ... SA, reprezentând conform devizului "penalitati de întârziere", TVA deductibilă în suma de ... lei.

Petenta susține ca valoarea TVA a fost eronat cuprinsă în factura emisa de SC ... SA, acest lucru fiind rectificat în luna octombrie 2012 prin stornarea facturii inițiale și refacturarea penalitatilor fără TVA, în conformitate cu prevederile legale, societatea anexând în susținerea contestației factura de stornare și factura corectă (anexa nr.10).

Prin urmare societatea susține ca "suma stabilită de ... lei nu este justificată, în cadrul controlului, mai ales că rectificarea făcută în octombrie a fost comunicată organelor de inspecție fiscală pe perioada controlului, fiind primită de la societatea emitentă în această perioadă. Ori valoarea TVA nu poate fi stornată de două ori, odată prin intermediul stabilirii acestei sume în RIF și apoi prin deducerea acesteia în contabilitatea societății în baza înregistrării facturii storno".

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală parțială efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din Singeorgiu de Mureș*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../05.11.2012 și Decizia de impunere nr.../05.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care au fost redată următoarele constatari:

Actiunea de inspecție a fost inițiată ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr.../22.08.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.08.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../27.08.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr.../MS/21.08.2012), având la baza adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 emisa de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mureș, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.05.2012, prin care se solicita:

"(...) sa stabiliti urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societati în functiune/reale, cu sediul social pe raza judetului Mures, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societati de tip fantoma, respectiv: SC ... SRL Galesti, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC .. SRL Iasi si SC ... SRL Singeorgiu de Mures (...).

(...) în urma cercetarilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit ca operatiunile înscrise în facturile în cauza nu au fost efectuate în realitate, operatiunile având ca si scop încarcarea nejustificata a cheltuielilor societatilor comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligatiilor fata de bugetul de stat si dobândirea de catre reprezentantii acestora a lichiditatilor acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spalare a banilor (...)"

1. Referitor la impozitul pe profit (Cap.III pct.1 din raportul de inspectie fiscala)

Organele de control au constatat ca în luna decembrie 2011, respectiv în perioada ianuarie - februarie 2012, societatea verificata a înregistrat în contabilitate un număr de 11 facturi, respectiv 25 facturi, emise de SC ... SRL în valoare totala de ... lei si TVA aferentă în suma de ... lei, respectiv în valoare totală de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, prezentate sintetic în anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscală.

În procesul verbal nr.../21.08.2012 întocmit cu ocazia verificării efectuate la SC ... SRL, comisarii Garzii Financiare Mures au constatat referitor la modul de completare a facturilor anterior menționate, următoarele:

- la rubrica privind datele cumpărătorului este trecută altă adresă decât sediul social al acestuia. Astfel, adresa sediului social a societății verificate este Sg. de Mureș, str...., nr..., jud.Mureș, iar pe facturi este menționată adresa Tg.Mureș, str...., nr... care constituie punct de lucru, sau doar Tg.Mureș, fără indicarea străzii;

- la rubrica privind datele de expediție, ca delegat este trecută d-na ..., fosta administratoare a societății care a emis facturile, care la momentul respectiv nu avea nici o legătură cu societatea respectivă;

- pe facturile în cauză nu sunt trecute numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport utilizate pentru livrarea mărfurilor facturate, iar în unele cazuri nici data expedierii mărfurilor.

La verificarea prin încrucișare efectuată de comisarii Gărzii Financiare Alba la SC ... SRL, urmare solicitării transmise de comisarii Gărzii Financiare Mureș cu ocazia verificărilor efectuate de aceștia la SC ... SRL (ocazie cu care s-a încheiat procesul verbal nr.../26.03.2012), s-a constatat că SC ... SRL nu funcționează la sediul social declarat și nu a dat curs invitațiilor de a se prezenta la Garda Financiară Alba pentru efectuarea verificărilor.

Din baza de date a Ministerului Finanțelor Publice organele de inspectie fiscală au retinut ca SC ... SRL Alba Iulia nu a mai depus la organul fiscal teritorial declaratiile fiscale începând cu anul 2011, ultimele declarații depuse fiind Decontul de TVA pe luna decembrie 2010 și Declarația informativă 394 pe

semestrul II 2010, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative societatea fiind declarată inactivă din data de 27.03.2012.

Având în vedere informațiile comunicate de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mures cu adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.../24.05.2012, organele de inspectie fiscala au retinut ca facturile fiscale în care sunt consemnate operațiunile de achiziții de bunuri efectuate de SC ... SRL nu pot constitui documente justificative de înregistrare în contabilitate, întrucât nu reflectă operațiuni reale.

Totodată organele de control au reținut că facturile în cauză nu corespund dispozițiilor legale în materie - imperative pentru a beneficia de dreptul de deducere, în sensul că nu cuprind toate informațiile, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală au concluzionat că unitatea verificată a înregistrat cu bună știință contravaloarea unor facturi fiscale emise pentru operațiuni care nu au fost efectuate în realitate, având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent trimestrului IV 2011, respectiv trimestrului I 2012, cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei) și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei** [(... lei X 16%) + (... lei X 16%)], pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina unității accesorii în sumă totală de ... lei din care **dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată (Cap.III pct.4 lit.a) - e) din raportul de inspectie fiscală)

a.1.) Potrivit constatarilor consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" din raportul de inspectie fiscală, în baza facturilor prezentate în anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscală, având drept emitent SC ... SRL Alba Iulia societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Având în vedere Adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 a B.C.C.O. Tg.Mureș, precum și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, care să dea dreptul la deducerea **taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, suma menționată fiind **stabilită suplimentar de plată** în sarcina unității.

a.2.) În baza contractului de vânzare cumpărare fără număr din data de 03.12.2011, încheiat între SC ... SRL în calitate de cumpărător și SC ... SRL în

calitate de vânzător, furnizorul a emis în favoarea beneficiarului SC ... SRL două facturi cu explicația avans conform contract astfel:

- factura nr.../05.12.2011 în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA;
- factura nr.../09.01.2012 în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA.

În procesul verbal nr.../21.08.2012 încheiat la SC ... SRL comisarii Garzii Financiare Mures au reținut că până la data verificării (21.08.2012) nu a fost clarificată situația acestor avansuri, în sensul că marfa nu a fost livrată și nu există facturi de regularizare, iar în ceea ce privește modul de completare a acestor facturi au reținut că la rubrica privind datele cumpărătorului este trecută o altă adresă decât sediul social al acestuia sau adresa înscrisă este incompletă.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că până la data inspecției SC ... SRL nu a achitat sumele înscrise în facturile anterior menționate, nefiind identificate nici documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansurilor în speță.

Având în vedere faptul că facturile respective, sub raport formal, nu corespund dispozițiilor legale în materie - imperative pentru a beneficia de dreptul de deducere, în sensul că nu cuprind toate informațiile, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că acestea au fost emise doar pentru avansuri, fără a se concretiza în achiziții efective de mărfuri destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de control au concluzionat că deducerea TVA în baza facturilor de avans a condus la denaturarea obligației respective de plată, pe perioada aferentă, fapt pentru care a fost stabilită ca datorată **TVA suplimentară de plată în sumă totală de ... lei** (... lei + ... lei).

b) Din constatările redată în Procesul verbal nr.../22.06.2012 întocmit de inspectorii din cadrul D.G.F.P. Mureș - Compartimentul Județean de Informații Fiscale, precum și din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

În baza Contractului cadru de vânzare-cumpărare nr.../17.06.2009 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), încheiat între SC ... SRL, în calitate de vânzător, și firma ... Ungaria, în calitate de cumpărător, societatea verificată a emis factura nr.../22.06.2009 (anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală) către partenerul din Ungaria, în care sunt înscrise diverse articole de birotică în valoare totală de ... EUR (... lei) cu aplicarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere prevăzut la art.143 alin.(1) lit.a) - i) și alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control au reținut că bunurile din factura anterior menționată au fost achiziționate de SC ... SRL de la furnizorul SC ... SRL Bistrița la valoarea totală de ... lei în baza facturilor nr.../29.05.2009 emise de acesta în baza Contractului cadru de vânzare-cumpărare nr.../21.04.2009 (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), fiind lăsate în custodia furnizorului în baza Contractului de luare în custodie nr.../21.04.2009 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit procesului verbal de predare primire a mărfii din data de 22.06.2012 încheiat între beneficiarul mărfii - ..., proprietarul mărfii - SC ... SRL și custodele - SC ... SRL, mărfurile au fost ridicate de către beneficiarul ungar de la adresa custodelui.

Organele de control au reținut că reprezentantul SC ... SRL nu a prezentat nici un document din care sa rezulte ca bunurile în cauza au fost expediate sau transportate în Ungaria, respectiv cine a efectuat transportul sau mijloacele de transport utilizate, unitatea nefiind astfel în masura sa justifice regimul de scutire de TVA cu drept de deducere cu documentele prevazute la art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului finantelor nr.2421/2007 pentru modificarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit **TVA colectata suplimentar în suma de ... lei (... lei X 19%)**.

c) În luna martie 2011, în baza facturii nr..../31.03.2011 emisă de SC ... SRL Corunca, SC ... SRL a înregistrat în debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" suma de ... lei reprezentând "Chirie conform contract nr..../15.12.2010" și a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei.

Organele de control au reținut că obiectul contractului indicat mai sus este închirierea unui spațiu în localitatea Constanța, în care SC ... SRL urma să desfășoare activități economice.

Întrucât unitatea nu a fost în măsură să justifice cu documente desfășurarea de activități economice în scopul obținerii de venituri la locația în cauză, contravaloarea chiriei nefiind achitată până la data finalizării controlului, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au stabilit ca datorată **TVA suplimentară în sumă de ... lei**.

d.1.) În luna ianuarie 2009 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturii nr.../16.01.2009 emisă de SC ... SRL în valoare de nr... lei și TVA deductibilă aferentă în quantum de nr... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "avans conform contract nr..../15.01.2009".

În luna septembrie factura anterior menționată a fost stornată cu facturile nr.../30.09.2009, respectiv nr.../30.09.2009 emise de SC ... SRL în sumă totală de (-) ... lei [(-) ... lei + (-) ... lei] și TVA aferentă în sumă de (-) ... lei [(-) ... lei + (-) ... lei].

Organele de control au constatat că SC ... SRL a efectuat plăți aferente avansului în cauză în sumă totală de ... lei, iar diferența de ... lei (... lei + ... lei TVA aferentă) nu a fost decontată până la finalizarea controlului și nu au fost identificate documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansului respectiv.

d.2.) În luna martie 2009 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturii nr.../31.03.2009 emisă de SC ... SRL în valoare de ... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "avans conform contract nr.../31.03.2009".

Organele de control au constatat că SC ... SRL a efectuat plăți aferente avansului în cauză în sumă totală de nr.... lei, iar diferența de nr.... lei (... lei +... lei TVA aferentă) nu a fost decontată până la finalizarea controlului și nu au fost identificate documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansului respectiv.

d.3.) În luna iunie 2010 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura nr.../30.06.2010 emisă de SC ... SRL Tg.Mureș în valoare de ... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "avans conform Anexa".

Organele de control au constatat că factura anterior menționată nu a fost decontată de SC ... SRL până la finalizarea controlului și nu au fost identificate documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansului respectiv.

Organele de control au concluzionat că facturile menționate mai sus la pct.d.1), d.2) și d.3) nu reprezintă în fapt contravaloarea unor operațiuni economice derulate între societățile indicate, acestea fiind doar emise și înregistrate în contabilitate ca avansuri fără să fie decontate, societatea majorând astfel nejustificat TVA deductibilă aferentă lunilor ianuarie și martie 2009, respectiv lunii iunie 2010.

Având în vedere cele de mai sus, organele de control au stabilit **TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei (... lei + nr.... lei + ... lei).**

e) În luna iulie 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.../02.07.2012 emisă de SC ... SA Tg.Mureș în valoare de ... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "Regularizare energie electrică, recalcularea perioada 01.01.2010 - 30.06.2012 conform desfășurător".

La solicitarea organelor de control, societatea a prezenta desfășurătorul în cauză constând în "Deviz penalități de întârziere" (anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală) care cuprinde calculul de penalități stabilite urmare întârzierilor la plata facturilor de utilități, refacturate de SC ... SA către unitatea verificată.

În temeiul prevederilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au reținut că SC ... SRL a dedus nejustificat TVA în sumă de ... lei cuprinsă eronat în factura nr.../02.07.2012 emisă de SC ... SA Tg.Mureș, fapt pentru care au stabilit **TVA suplimentară de plată în suma menționată.**

Având în vedere constatările prezentate mai sus, consemnate la Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a) - e) din raportul de inspecție fiscală, organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata în suma totala de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei).**

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata anterior mentionata, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la control au fost calculate în sarcina unității **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.10 la raportul de inspectie fiscala.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (Cap.III pct.6 din raportul de inspectie fiscala)

Potrivit constatarilor consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" din raportul de inspectie fiscala, facturile emise de SC ... SRL în cursul lunii decembrie 2011, respectiv în perioada ianuarie - februarie 2012, și înregistrate în evidența contabilă a SC ... SRL au fost achitate integral în numerar, fiind întocmite un număr de 11 chitanțe în valoare totală de ... lei, respectiv un număr de 25 chitanțe în valoare de ... lei.

Organele de control au reținut că, potrivit celor redade la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" din actul de control, operațiunile în cauză nu au urmărit un scop economic, respectiv desfășurarea unor activități economice producătoare de venituri, întocmindu-se doar documente cu efecte în materia fiscală, fapt pentru care potrivit prevederilor art.7 pct.12 alin.(2) și ale art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a constatat că unitatea verificată avea obligația evidențierii, reținerii și virării la bugetul statului a unui impozit în cota de 16% pentru plățile efectuate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorat **impozitul pe dividende suplimentar în suma de ... lei** (... lei/0,84 X 16%), pentru neplata acestuia la termenele legale în sarcina unitatii fiind calculate accesorii în sumă totală de ... lei din care **majorari de întârziere/dobânzi în suma de ... lei**, precum și **penalități de întârziere în sumă de ... lei**, potrivit prevederilor art.119, 120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscală au reținut că faptele redade la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit", pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) și pct.6 "Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice" din raportul de inspectie fiscală ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevazute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și ale art.43 din Legea contabilității nr.82/..., republicată, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr..../02.11.2012, care constituie anexa nr.12 la raportul de inspectie fiscală.

Cu adresa nr..../08.11.2012 organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Mures - Activitatea de inspectie fiscala au înaintat Direcției de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg. Mureș materialele de control

întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL, spre conexare la dosarul penal nr.../D/P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție, precizând că în situația în care materialul documentar în cauză nu face obiectul cauzei penale în instrumentare, respectiv nu poate fi conexasat la dosarul cauzei, este necesară restituirea documentației în vederea sesizării organelor competente pentru instrumentarea întrunirii sau nu a elementelor infracționale pentru deficiențele constatate.

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, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată,

D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor, respectiv asupra dreptului de deducere a TVA, înregistrate în baza facturilor emise de SC ... SRL Alba Iulia, facturi care nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, respectiv cu privire la exigibilitatea dreptului de deducere a TVA aferenta unor facturi de avansuri emise de același furnizor, facturi primite și înregistrate de contestatoare în perioada supusa inspecției fiscale, în condițiile în care aceasta nu a efectuat plata avansului facturat și nici livrarea bunului nu s-a efectuat până la data finalizării inspecției fiscale.

În fapt, la inspecția fiscală efectuată la SC ... SRL din Singeorgiu de Mureș, urmare solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr.../24.08.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.../24.08.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../27.08.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr.../MS/21.08.2012), și având la baza adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 emisa de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mures, înregistrată la D.G.F.P. Mures sub nr.../24.05.2012, prin care se solicita:

"(...) sa stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului Mures, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantoma, respectiv: SC ... SRL Galești, SC ... SRL Alba Iulia, SC .. SRL Alba, SC ... SRL Iasi și SC SRL Singeorgiu de Mures (...)",

la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a.1) din Raportul de inspecție fiscală nr.../05.11.2012 organele de control au constatat că în luna decembrie 2011, respectiv în perioada ianuarie - februarie 2012, SC ... SRL a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) considerate deductibile fiscal, respectiv a dedus TVA în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), în baza a 11 facturi, respectiv 25 facturi emise de SC ... SRL Alba Iulia, prezentate sintetic în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală.

Din procesul verbal nr.../21.08.2012 întocmit de comisarii Garzii Financiare Mures cu ocazia verificării efectuate la SC ... SRL, referitor la modul de completare a facturilor anterior menționate, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

- la rubrica privind datele cumpărătorului este trecută altă adresă decât sediul social al acestuia. Astfel, adresa sediului social al SC ... SRL este Sg. de Mureș, str..., nr..., jud.Mureș, iar pe facturi este menționată adresa Tg.Mureș, str..., nr... care constituie punct de lucru, sau doar Tg.Mureș, fără indicarea străzii;

- la rubrica privind datele de expediție, ca delegat este trecută d-na ..., fosta administratoare a societății care a emis facturile, care la momentul respectiv nu avea nici o legătură cu societatea furnizoare;

- pe facturile în cauză nu sunt trecute numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport utilizate pentru livrarea mărfurilor facturate, iar în unele cazuri nici data expedierii mărfurilor.

La verificarea prin încrucișare efectuată de comisarii Gărzii Financiare Alba la SC ... SRL Alba Iulia, urmare solicitării transmise de comisarii Gărzii Financiare Mureș cu ocazia verificărilor efectuate de aceștia la SC ... SRL (ocazie cu care s-a încheiat procesul verbal nr.../26.03.2012), s-a constatat că SC ... SRL nu funcționează la sediul social declarat și nu a dat curs invitațiilor de a se prezenta la Garda Financiară Alba pentru efectuarea verificărilor.

Din baza de date a Ministerului Finanțelor Publice organele de inspectie fiscală au retinut ca SC ... SRL Alba Iulia nu a mai depus la organul fiscal teritorial declaratiile fiscale începând cu anul 2011, ultimele declarații depuse fiind Decontul de TVA pe luna decembrie 2010 și Declarația informativă 394 pe semestrul II 2010, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative societatea fiind declarată inactivă din data de 27.03.2012.

Având în vedere informatiile comunicate de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mures cu adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.../24.05.2012, organele de inspectie fiscala au retinut ca facturile fiscale în care sunt consemnate operațiunile de achiziții de bunuri efectuate de SC ... SRL nu reflectă operațiuni reale, astfel ca nu pot constitui documente justificative de înregistrare în contabilitate, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/..., republicata.

Totodată organele de control au reținut că facturile în cauză nu corespund dispozițiilor legale în materie - imperative pentru a beneficia de dreptul de deducere, în sensul că nu cuprind toate informațiile, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reținut că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent trimestrului IV 2011, respectiv trimestrului I 2012, cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei), și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei** [(... lei X 16%) + (... lei X 16%)].

Totodata, având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ care să dea dreptul la deducerea **taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, suma menționată fiind stabilită suplimentar de plată în sarcina unității.

La pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a.2) din Raportul de inspecție fiscală nr.../05.11.2012 organele de control au constatat ca între SC ... SRL în calitate de cumpărător și SC ... SRL în calitate de vânzător, a fost încheiat contractul de vânzare cumpărare fără număr din data de 03.12.2011, în baza caruia furnizorul a emis în favoarea beneficiarului SC ... SRL două facturi cu explicatia avans conform contract astfel:

- factura nr.../05.12.2011 în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA;
- factura nr.../09.01.2012 în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA.

În procesul verbal nr.../21.08.2012 încheiat la SC ... SRL comisarii Garzii Financiare Mures au reținut că până la data verificării (21.08.2012) nu a fost clarificată situația acestor avansuri, în sensul că marfa nu a fost livrată și nu există facturi de regularizare, iar în ceea ce privește modul de completare a acestor facturi au reținut că la rubrica privind datele cumpărătorului este trecută o altă adresa decât sediul social al acestuia sau adresa înscrisă este incompletă.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că până la data inspecției SC ... SRL nu a achitat sumele înscrise în facturile anterior menționate, nefiind identificate nici documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansurilor în speță.

Având în vedere faptul că facturile respective, sub raport formal, nu corespund dispozițiilor legale în materie - imperative pentru a beneficia de dreptul de deducere, în sensul că nu cuprind toate informațiile, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că acestea au fost emise doar pentru avansuri, fără a se concretiza în achiziții efective de mărfuri destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de control au concluzionat că deducerea TVA în baza facturilor de avans a condus la denaturarea obligației respective de plată, pe perioada aferentă, fapt pentru care a fost stabilită ca datorată **TVA suplimentară de plată în sumă totală de ... lei** (... lei + ... lei).

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, spetei analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilitatii nr.82/..., republicata**, unde se stipulează:

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta 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".

- **art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

- **pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004**, potrivit cărora:

„Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrișurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare.”

Din prevederile legale anterior citate, se retine ca, înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ si pentru care nu se poate face dovada efectuării operatiunii economice, nu da drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Din documentele existente la dosarul contestatiei si din consemnarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca facturile în care apare ca furnizor SC ... SRL ALBA IULIA nu reflecta operatiuni reale si nu au calitatea de documente justificative; constatările organelor de inspectie s-a bazat atât pe cele menționate în adresa D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg. Mures nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.../24.05.2012, prin care se solicita:

"(...) sa stabiliti urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societati în functiune/reale, cu sediul social pe raza judetului Mures, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societati de tip fantoma, respectiv: SC ... SRL Galesti, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC ... SRL Iasi si SC ... SRL Singeorgiu de Mures (...).

(...) în urma cercetarilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit ca operatiunile înscrișe în facturile în cauza nu au fost efectuate în realitate, operatiunile având ca si scop încarcarea nejustificata a cheltuielilor societatilor comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligatiilor fata de bugetul de stat si dobândirea de catre reprezentantii acestora a lichiditatilor acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spalare a banilor (...)",

cât și pe rezultatele controlului efectuat la SC ... SRL de comisarii Gărzii Financiare Mureș, organele de inspectie fiscală reținând că pentru operatiunile înregistrate în contabilitate de catre S.C. ... S.R.L., în baza facturilor emise de S.C. ... SRL, nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește achizițiile în cauză, cu atât mai mult cu cât, urmare efectuării de verificari pe lanțul tranzacțional, potrivit adresei sus menționate, a rezultat faptul ca operatiunile înregistrate nu sunt reale.

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

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

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

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

iar conform art.64 din același act normativ:

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

De asemenea, art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede: *„Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”,* iar la art.13 din același act normativ se stipulează: *"Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”.*

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

Prin contestația formulată petenta susține că nu i s-au adus la cunoștință probele administrate de organele de cercetare penală privind relațiile petentei cu societățile menționate în Adresa nr.../D/P/2012 emisă de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, iar organele de inspecție fiscală s-au bazat numai pe afirmațiile din adresele Garzii Financiare Mureș și D.I.I.C.O.T, neavând posibilitatea de a verifica documentele originale ale societății întrucând acestea au fost ridicate de către Garda Financiară, astfel încât societatea putea pune la dispoziție numai copiile "conform cu originalul" din care se putea analiza activitatea curentă a societății în acele luni.

Fata de aceste susțineri ale petentei, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../19.12.2012 (pg.2), și anume:

"Pe parcursul desfășurării controlului, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de control au avut în vedere toate documentele și informațiile

prezentate de unitatea verificată (unele documente prezentate în copii, conforme cu originalul) precum și constatărilor comisarilor din cadrul Gărzii Financiare Mureș cu privire la SC ... SRL - Alba Iulia în calitate de furnizor al SC ... SRL - Sg de Mures.

Arătăm că inspecția fiscală a fost inițiată urmare Adresei Gărzii Financiare Mureș nr.../22.08.2012, vizând înregistrarea în evidența contabilă a SC ... SRL a unor cheltuieli reprezentând achiziții de la SC ... SRL.

(...) Inspecția fiscală s-a efectuat asupra documentelor puse la dispoziție de unitatea verificată, constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul AIF având în vedere și constatările comisarilor Gărzii Financiare Mureș, precum și informațiile comunicate de către D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg. Mures.

Drept urmare, stabilirea stării de fapt fiscale de către organele de inspecție fiscală s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.49 alin.(1) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

În contestatie societatea petentă precizează ca adresa trecută pe facturi este adresa punctului de lucru deschis de societate ca sediu secundar, conform certificatului constatator emis de Registrul Comerțului Mures (anexa nr.3 la contestatie), astfel ca în conformitate cu art.155 alin.(5) lit.f) din Codul fiscal și pct.72 alin.(5) din Normele de aplicare a Codului fiscal, din punct de vedere formal facturile sunt corect întocmite, marfa fiind livrată la punctul de lucru al societății.

Totodată, petenta menționează ca în momentul începerii relației comerciale cu SC ... SRL, în primăvara anului 2011, s-a verificat calitatea d-nei ..., aceasta fiind asociată și administrator al societății, iar "faptul că pe parcursul relației comerciale aceasta a pierdut dreptul de administrare nu înseamnă că a pierdut dreptul de a reprezenta respectiva societate. (...) Având în vedere buna relație comercială cu aceasta, nu am considerat necesară verificarea acesteia pe parcursul desfășurării relației comerciale. Tot atunci s-a făcut și verificarea faptului că societatea este activă/inactivă.

Referitor la faptul că aceasta nu putea fi găsită la sediul social sau nu a dat curs invitației Garzii Financiare Alba, nu are nici o implicare asupra relației acesteia cu SC ... SRL, societatea mai sus menționată fiind activă, inactivitatea acesteia fiind declarată abia la 27.03.2012 (...)"

Petenta consideră că nu este fondată cu argumente constatările organelor de control potrivit căreia SC ... SRL a fost folosită doar pentru activități infracionale de către un grup infracional, nefiind determinat motivul pentru care s-a considerat că achizițiile realizate de SC ... SRL nu sunt reale.

Față de cele de mai sus, se reține că instrumentările efectuate atât de către organele de cercetare din cadrul D.I.I.C.O.T. Mureș cât și de către organele de inspecție fiscală privind tranzacțiile dintre S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., au pus în evidență faptul că operațiunea reflectată de documentele și evidențele întocmite nu a urmărit un scop economic. În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../19.12.2012 (pg.3-4) organele de inspecție fiscală precizează:

"În Adresa nr.../D/P/2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș - A.I.F. sub nr.4072/25.05.2012, emisă de D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg. Mures, se face referire la SC ... SRL, SC ... SRL și SC Lex Industry SRL ca fiind societăți de tip fantomă, iar administratorii acestora fac parte dintr-un grup infracțional. Facturile emise de aceste societăți reflectă operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, iar din cercetările efectuate de organele de urmărire penală a rezultat cu certitudine faptul că societățile de tip fantomă au fost folosite doar pentru realizarea de activități infracționale de către membrii grupului infracțional cercetat.

(...) În speță fiind vorba de operațiuni care nu s-au efectuat în realitate, facturile fiscale fiind fictive (așa cum rezultă și din instrumentările organelor de cercetare penală) SC ... SRL nu poate beneficia de un regim de deductibilitate fiscală pentru cheltuielile aferente achizițiilor, înscrise în facturile emise de SC ... SRL".

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de control și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că simpla prezentare de către petentă a unor facturi fiscale de achiziție de materii prime similare de la alți furnizori în acea perioadă sau situații cu consumurile lunare de materii prime și veniturile lunare în perioada decembrie 2011 - februarie 2012, nu reprezintă dovada realizării acestor operațiuni și nu înlătură constatările D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg. Mures din adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.05.2012.

În conformitate cu Jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazul C255102 -Halifax&others (situația în care se constată că operațiunea are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea TVA), a stabilit următoarele:

- atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;

- tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înainte de tranzacțiile ce constituie practici abuzive;

- orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația "normală" care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Având în vedere considerentele prezentate raportat la jurisprudența Comunității Europene, precum și concluziile organelor de cercetare penală din adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, potrivit cărora:

(...) în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit ca operațiunile înscrise în facturile în cauză nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încălcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor (...).

În continuare, din cercetarile efectuate de organele de urmarire penala, respectiv din probele administrate, a rezultat cu certitudine faptul ca cele cinci societati de tip fantoma mentionate, au fost folosite doar pentru realizarea activitatii infractionale, de catre membrii grupului infractional cercetat în cauza (...)”,

se retine ca organele de inspectie fiscala în mod corect au considerat ca respectivele tranzactii nu au un continut economic si nu reflecta realitatea, scopul lor fiind doar obtinerea unor avantaje fiscale.

Potrivit prevederilor art.6 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: **“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”**.

Conform dispozitiilor art.94 alin.(1) si (2) lit.a) din acelasi act normativ:

“(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate si prevederile legale citate, în condițiile în care prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente de fapt și de drept, însoțite de documente, de natută să modifice starea de fapt constatată de organele de inspectie fiscală, **contestatia petentei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit în suma de ... lei [(... lei X 16%) + (... lei X 16%)]**.

În ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, **în drept** sunt aplicabile și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155”,

coroborat cu art.155 alin.(5) lit.f) din același act normativ, potrivit căruia:

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

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

În contestație, referitor la constatările redată la Cap.III „Taxa pe valoarea adăugată” lit.a.1) din Raportul de inspecție fiscală nr.../05.11.2012, potrivit cărora organele de control au reținut că în perioada supusă controlului au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. o obligație suplimentară de plată în contul taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei), petenta precizează faptul că facturile în cauză conțin informațiile necesare pentru deducerea TVA (nume, adresă, cod de înregistrare) și susține că nu a avut cunoștința de posibilitatea de a participa la o tranzacție cu caracter de evaziune fiscală privind TVA, achiziționând materialele în vederea desfășurării activității de bază a societății.

În contextul prevederilor legale citate mai sus și având în vedere considerentele prezentate la punctul anterior referitor la impozitul pe profit în ceea ce privește achizițiile înregistrate de societatea contestată de la SC ... SRL Alba Iulia - societate de tip "fantomă", întrucât facturile în care apare înscris furnizorul în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, fapt care rezultă și din adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 a D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Singeorgiu de Mureș, iar argumentele și documentele depuse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de control, se reține că petenta nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei (... lei + ... lei), aferentă achizițiilor respective.

Prin urmare, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.***

În ceea ce privește constatările redată la Cap.III „Taxa pe valoarea adăugată” lit.a.2) din Raportul de inspecție fiscală nr.../05.11.2012, potrivit cărora organele de control au reținut că SC ... SRL a dedus TVA înscrisă în două facturi emise de SC ... SRL cu explicația avans conform contract (factura nr.../05.12.2011 în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA și factura nr.../09.01.2012 în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA) - facturi care nu corespund dispozițiilor legale în materie - imperative pentru a beneficia de dreptul de deducere, în sensul că nu cuprind toate informațiile, precum și faptul că acestea au fost emise doar pentru avansuri fără să fie plătite și fără a se concretiza în achiziții efective de mărfuri destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, și au stabilit că datorată TVA suplimentară de plată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), în speță sunt incidente prevederile art.146 alin(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, precum și prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este reglementată la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

De asemenea, în speță este aplicabil art.134² din același act normativ care precizează:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; (...)**”.*

Exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine de regulă la data la care are loc faptul generator. În cazul avansurilor potrivit prevederilor legale mai sus citate, **exigibilitatea taxei pe valoare adăugată este anticipată** faptului generator **și intervine la data încasării avansului**, prin avans înțelegându-se **incasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor înainte livrării.**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, societatea petenta, în calitate de cumpărător, a încheiat cu SC ... SRL Alba Iulia, în calitate de vânzător, contractul de vânzare cumpărare fără număr din data de 03.12.2011, în baza căruia SC ... SRL a emis către petenta facturile nr.../05.12.2011 și nr.../09.01.2012 reprezentând avansuri, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, fără ca aceste avansuri să fie plătite de către petenta, iar până la data finalizării inspecției fiscale (05.11.2012) operațiunile pentru care s-au emis facturile de avans nu s-au finalizat printr-o livrare de bunuri.

Mai mult, din baza de date a Ministerului Finanțelor Publice organele de inspecție fiscală au reținut că SC ... SRL Alba Iulia nu a mai depus la organul fiscal teritorial declarațiile fiscale începând cu anul 2011, ultimele declarații depuse fiind Decontul de TVA pe luna decembrie 2010 și Declarația informativă 394 pe semestrul II 2010, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative societatea fiind

declarată inactivă din data de 27.03.2012. Prin urmare, rezulta ca SC ... SRL Alba Iulia nu a declarat în perioada decembrie 2011- ianuarie 2012 nicio livrare către SC ... SRL, în condițiile în care cele două facturi de avans în care la rubrica emitent este menționată SC ... SRL și în baza cărora societatea contestatoarea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de ... lei (... lei + ... lei), aparțin acestei perioade.

În conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, SC ... SRL nu avea posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA în suma de totală de ... lei (... lei + ... lei) aferentă facturilor nr.../05.12.2011 și nr.../09.01.2012 reprezentând avansuri, întrucât până la data de 05.11.2012 în cazul în speta nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipată întrucât petenta nu face dovada că a efectuat plata avansurilor ori că operațiunile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri.

Având în vedere cele de mai sus este neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia afirmațiile organelor de control privind faptul că facturile nu au fost achitate, nefiind identificate livrări în contul avansului în speta și ca facturile au fost emise doar pentru avansuri, fără a se concretiza în achiziții efective de marfuri care să genereze venituri, devenind astfel operațiuni taxabile, "nu sunt argumente pentru care cota de TVA să nu fie exigibilă".

Totodată, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei potrivit căreia dacă furnizorul a emis o factura cu taxă, este obligat să onoreze această taxă la bugetul statului, iar pe baza principiului simetriei, societatea care recepționează factura are dreptul de a deduce TVA.

În contextul celor invocate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și situația "normală" care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma investigațiilor fiscale s-a demonstrat că în cazul prezentat nici un avans nu a fost încasat, ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține o deducere de TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse nejustificat, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

De asemenea, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Având în vedere considerentele prezentate și prevederile legale citate, coroborate cu prevederile jurisprudenței europene, **în mod corect s-a constatat faptul că aceste avansuri nu sunt destinate utilizării în folosul desfășurării de operațiuni taxabile conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ca, în cazul în speta nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea**

anticipata a taxei pe valoarea adaugata intrucat societatea petenta nu face dovada ca a efectuat plata avansurilor ori ca operatiunile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri, suma de ... lei (... lei + ... lei) fiind stabilita in mod corect si legal de catre organele de inspectie fiscala ca TVA suplimentara de plată.

În contextul celor prezentate, și ținând cont de faptul că argumentele prezentate în contestație nu sunt de natura a schimba starea de fapt constatata de catre organele de inspectie fiscala, *urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestația pentru taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei.*

II. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata, D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca operatiunea reprezentând livrare intracomunitara este scutita de TVA în conditiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documentul de transport prin care sa faca dovada expedierii bunurilor de pe teritoriul României.

În fapt, în baza Contractului cadru de vânzare-cumpărare nr.../17.06.2009 încheiat între SC ... SRL, în calitate de vânzător, și firma ... Ungaria, în calitate de cumpărător, societatea verificată a emis factura nr.../22.06.2009 către partenerul din Ungaria, în care sunt înscrise diverse articole de birotică în valoare totală de ... EUR (... lei) cu aplicarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere prevăzut la art.143 alin.(1) lit.a) - i) și alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat că bunurile din factura anterior menționată au fost achiziționate de SC ... SRL de la furnizorul SC ... SRL Bistrița la valoarea totală de ... lei în baza facturilor nr.../29.05.2009 emise de acesta în baza Contractului cadru de vânzare-cumpărare nr.../21.04.2009 (anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscală), fiind lăsate în custodia furnizorului în baza Contractului de luare în custodie nr.../21.04.2009 (anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscală).

Potrivit procesului verbal de predare primire a mărfii din data de 22.06.2012 încheiat între beneficiarul mărfii - ..., proprietarul mărfii - SC ... SRL și custodele - SC ... SRL, mărfurile au fost ridicate de către beneficiarul ungar de la adresa custodelui.

Întrucât în timpul controlului reprezentantul SC ... SRL nu a prezentat documentul care sa ateste ca bunurile au fost transportate din România în Ungaria, respectiv cine a efectuat transportul sau mijloacele de transport utilizate, organele de control au concluzionat ca unitatea nu a fost în masura sa justifice cu documentele prevazute de legislatia în materie aplicarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere, fapt pentru care au stabilit în sarcina societatii obligatia **colectarii taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei (... lei x 19%).**

În drept, potrivit art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, "(9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, în întelesul alin. (1), care sunt expediate sau

transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de alta persoană în contul acestora."

Art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din actul normativ anterior menționat, prevede:

"(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrarilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrarilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor [art. 152²](#);[...].

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa."

Astfel, la art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

*b) **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;***

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.[...]."

Prin urmare, se reține că pentru livrarile intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, pentru ca operațiunea să fie scutită de taxa pe valoarea adăugată, contribuabilul are obligația de a prezenta factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și, după caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

În contestația formulată, petenta menționează că a prezentat organului de control Procesul verbal întocmit de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care în anul 2009 au fost ridicate de la societate documentele originale privind tranzacția menționată (procesul verbal din 02.12.2009 - anexa nr.8 la contestație), unul dintre documente fiind CMR - ul de transport, transport care a fost efectuat de către client, respectiv ... Ungaria, cheltuiala de transport fiind suportată de către acesta, astfel încât numele transportatorului nu apare decât pe CMR, acesta nefiind contabilizat în contabilitatea SC ... SRL, decât ca anexă la procesul verbal tripartit de luare în custodie a bunurilor de la custode, recunoscând astfel că nu deține documentul original prevăzut la art.10 lit.b) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2421/2007, anterior menționat.

Având în vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că atât cu ocazia controlului, cât și ulterior în susținerea contestației, petenta nu a făcut dovada cu documente că bunurile facturate au fost transportate din România în alt stat membru, cerința obligatorie în conformitate cu prevederile legale aplicabile în materie, scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu poate fi acordată. În consecință se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. *taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de ... lei*, motiv pentru care urmează a *se respinge ca neîntemeiată contestația* pentru acest capăt de cerere.

III. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, D.G.F.P. Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de închiriere a unui imobil în baza contractului de închiriere din data 15.12.2010, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică că imobilul respectiv este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, în luna martie 2011, în baza facturii nr.../31.03.2011 emisă de SC ... SRL Corunca, SC ... SRL a înregistrat în debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" suma de ... lei reprezentând "Chirie conform contract nr.1/15.12.2010" și a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei.

Organele de control au reținut că întrucât unitatea nu a fost în măsură să justifice cu documente desfășurarea de activități economice în scopul obținerii de venituri la locația care face obiectul contractului mai sus menționat, contravaloarea chiriei nefiind achitată până la data finalizării controlului, având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează **TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

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

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

a) operatiuni taxabile; (...)".

În contestatia formulata societatea susține că este eronată constatarea organelor de control potrivit căreia factura nr.../31.03.2011, înregistrată în contabilitate pe contul de "cheltuieli in avans" și pentru care societatea a dedus TVA aferentă, nu a fost achitată.

Petenta atașează contestației formulate (anexa nr.9) copii ale documentelor care atestă plata facturii: factura, bilete la ordin, extrase bancare de decontare bilete la ordin si consideră că a procedat corect deducând TVA aferent și înregistrând baza acesteia pe "cheltuieli în avans" pentru a reflecta și a nu diminua baza impozabilă a impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile legale citate, sustinerile petentei si documentele existente la dosarul cauzei, în condițiile în care nici cu ocazia inspectiei fiscale si nici în sustinerea contestatiei formulate societatea nu a facut dovada vreunei activitati economice desfasurate în imobilul inchiriat, respectiv nu a demonstrat ca acesta este destinat utilizarii in scopul realizarii de operatiuni taxabile, se retine ca in mod legal organele de control nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei** aferenta chiriei spatiului închiriat, motiv pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia** formulata de SC ... SRL pentru acest capat de cerere.

IV. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata, D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte cu privire la exigibilitatea dreptului de deducere a TVA aferenta unor facturi de avansuri, primite si inregistrate de contestatoare in perioada supusa inspectiei fiscale, in conditiile in care aceasta nu a efectuat plata avansurilor facturate si nici livrarea bunurilor nu s-a efectuat pana la data finalizarii inspectiei fiscale.

În fapt, la Cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.d.1) - d.3) din raportul de inspecție fiscală organele de control au reținut următoarele:

1) În luna ianuarie 2009 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturii nr.../16.01.2009 emisă de SC ... SRL în valoare de nr... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de nr... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "avans conform contract nr.../15.01.2009".

În luna septembrie factura anterior menționată a fost stornată cu facturile nr.../30.09.2009, respectiv nr.../30.09.2009 emise de SC ... SRL în sumă totală de (-) ... lei [(-) ... lei + (-) ... lei] și TVA aferentă în sumă de (-) ... lei [(-) ... lei + (-) ... lei].

Organele de control au constatat că SC ... SRL a efectuat plăți aferente avansului în cauză în sumă totală de ... lei, iar diferența de ... lei (... lei + ... lei TVA aferentă) nu a fost decontată până la finalizarea controlului și nu au fost identificate documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansului respectiv.

2) În luna martie 2009 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturii nr.../31.03.2009 emisă de SC ... SRL în valoare de

... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "avans conform contract nr.../31.03.2009".

Organele de control au constatat că SC ... SRL a efectuat plăți aferente avansului în cauză în sumă totală de nr... lei, iar diferența de nr... lei (nr... lei + nr... lei TVA aferentă) nu a fost decontată până la finalizarea controlului și nu au fost identificate documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansului respectiv.

3) În luna iunie 2010 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura nr.../30.06.2010 emisă de SC ... SRL Tg.Mureș în valoare de ... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "avans conform Anexa".

Organele de control au constatat că factura anterior menționată nu a fost decontată de SC ... SRL până la finalizarea controlului și nu au fost identificate documente care să justifice eventuale livrări de mărfuri în contul avansului respectiv.

Organele de control au concluzionat că facturile menționate mai sus la pct.1), 2) și 3) nu reprezintă în fapt contravaloarea unor operațiuni economice derulate între societățile indicate, acestea fiind doar emise și înregistrate în contabilitate ca avansuri fără să fie decontate, societatea majorând astfel nejustificat TVA deductibilă aferentă lunilor ianuarie și martie 2009, respectiv lunii iunie 2010.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este reglementată la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânata.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

În speță este aplicabil art.134² din același act normativ care precizează:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru platile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; (...)**”.

Exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine de regulă la data la care are loc faptul generator. În cazul avansurilor potrivit prevederilor legale mai sus citate, **exigibilitatea taxei pe valoare adăugată este anticipată** faptului generator **și intervine la data încasării avansului**, prin avans înțelegându-se **încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor înainte livrării**.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, pentru facturile fiscale de avansuri emise de SC ... SRL (parțial stornate de emitent), respectiv SC ... SRL Tg.Mureș, petenta și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, fără ca aceste avansuri să fie plătite parțial/integral de către petenta, iar cu ocazia inspecției fiscale, respectiv ulterior în susținerea contestației nu au fost prezentate documente care să justifice eventuale livrări de bunuri în contul avansurilor în speță, reținându-se constatarea organelor de control potrivit căreia facturile în cauză nu au fost emise pentru operațiuni economice derulate între societatea verificată și societățile sus menționate.

Având în vedere cele de mai sus este neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia dacă furnizorul a emis o factura cu taxa, este obligat să onoreze această taxă la bugetul statului, iar pe baza principiului simetriei, societatea care recepționează factura are dreptul de a deduce TVA.

În contextul celor invocate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând continut economic, va fi ignorată și situația "normală" care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma investigațiilor fiscale s-a demonstrat că în cazul prezentat nici un avans nu a fost încasat, ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține o deducere de TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse nejustificat, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

De asemenea, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta continutul economic al tranzacției.*”

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, întrucât până la data finalizării inspecției fiscale (05.11.2012) în cazul în speță nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipată întrucât petenta nu face dovada că a efectuat plata diferențelor de avansuri/avansurilor constatate de

organele de control ca nedecontate ori ca operatiunile în cauză s-au finalizat printr-o livrare de bunuri, rezultă că în mod legal organele de control au reținut că SC ... SRL nu avea posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA în suma de totală de ... lei (... lei + nr.... lei + ... lei).

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și faptul că prin contestația formulată petenta nu aduce argumente, însoțite de documente, de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală, *se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.*

V. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferenta bazei de impozitare în suma de ... lei din factura fiscală nr..../02.07.2012 reprezentând „Regularizare energie electrică, recalcularea perioada 01.01.2010 - 30.06.2012 conform desfășurător”, D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca S.C. ... S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care desfășurătorul la care se face referire, constând în "deviz penalități de întârziere", cuprinde calculul de penalități stabilite urmare întârzierilor la plata facturilor de utilități.

In fapt, în luna iulie 2012 SC ... SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr..../02.07.2012 emisă de SC ... SA Tg.Mureș în valoare de ... lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta "Regularizare energie electrică, recalcularea perioada 01.01.2010 - 30.06.2012 conform desfășurător".

La solicitarea organelor de control, societatea a prezenta desfășurătorul în cauză constând în "Deviz penalități de întârziere" care cuprinde calculul de penalități stabilite urmare întârzierilor la plata facturilor de utilități, refacturate de SC ... SA către unitatea verificată.

Având în vedere prevederile art.137 alin.(3) lit.b) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au reținut că SC ... SRL a dedus nejustificat TVA în sumă de ... lei cuprinsă eronat în factura nr..../02.07.2012 emisă de SC ... SA Tg.Mureș, și au stabilit **TVA suplimentară de plată în suma menționată.**

În drept, potrivit prevederilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(3) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:

[...]

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, penalizările si orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate; [...]."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale nu sunt cuprinse in baza de impozitare a TVA daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate si nu reprezinta, in fapt, contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.

Se retine ca prevederile art.137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal conditioneaza neincluderea penalizarilor si a oricaror alte sume solicitate si platite pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale in baza de impozitare a TVA de faptul ca acestea sa nu reprezinte, in realitate, o contrapartida pentru bunuri livrate sau servicii prestate, independent de modalitatea concreta prin care se evalueaza aceste sume.

Fata de aspectele prezentate mai sus si prevederile legale citate, în speta se retine ca prin contestația formulată SC ... SRL recunoaște că valoarea TVA a fost eronat cuprinsa în factura emisa de SC ... SA, acest lucru fiind rectificat în luna octombrie 2012 prin stornarea facturii initiale si refacturarea penalitatilor fara TVA, în conformitate cu prevederile legale, societatea anexând în sustinerea contestatiei factura de stornare si factura corecta.

Referitor la argumentul petentei potrivit careia "suma stabilită de ... lei nu este justificata, în cadrul controlului, mai ales că rectificarea făcută în octombrie a fost comunicată organelor de inspecție fiscală pe perioada controlului, fiind primită de la societatea emitentă în această perioadă. Ori valoarea TVA nu poate fi stornată de două ori, odată prin intermediul stabilirii acestei sume in RIF și apoi prin deducerea acesteia în contabilitatea societății în baza înregistrării facturii storno", se retin precizarile organelor de control din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatie, si anume (pag.6):

"Având în vedere faptul ca, asa cum sustine si recunoaste petenta în contestatia depusa, operatiunea în cauza a fost rectificata în luna octombrie 2012, iar inspectia fiscala a vizat perioada 01.01.2009 - 30.09.2012, organele de control nu au fost în masura sa tina cont de modificarile operate de unitatea verificata".

Având în vedere cele de mai sus, în conditiile în care societatea contestatoare nu face dovada ca a depus la organele competente, anterior finalizarii inspectiei fiscale (**05.11.2012**), Decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii octombrie 2012, în care la rândul 30 "Regularizari taxa dedusa" este înscrisa TVA în suma de ... lei, (caz în care societatea ar fi datorat doar accesorii aferente TVA, calculate pe perioada cuprinsa între data deducerii eronate a TVA în suma de ... în baza facturii nr.../02.07.2012 si data stornarii acesteia în baza facturii nr.1071304/01.10.2012), respectiv nu a prezentat nici în susținerea contestației documente din care să rezulte modul de înregistrare a facturii de stornare și a facturii corecte și prin care sa justifice "deducerea acesteia (n.r. TVA) în contabilitatea societății în baza înregistrării facturii storno", și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora ***"Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.***

Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării”, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

Pe cale de consecință, 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 cărora *“Prin decizie contestatia 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 procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit cărora *“Contestatia poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestatiei 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.

VI. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

D.G.F.P. Mureș prin Biroul Solutionare Contestatii este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de SC ... SRL, în condițiile în care stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că potrivit considerentelor de la lit.C) pct.I. - pct.V. din prezenta decizie în sarcina S.C. ... S.R.L. au fost reținute ca datorate impozitul pe profit în suma de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), contestația societății urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste debite, conform principiului de drept „sequitur principale” potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, aceasta datorează și accesoriile aferente, fapt pentru care *se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei, respectiv dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei.*

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

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca această sumă este datorata de SC ... SRL, în condițiile în care prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie în sustinerea acestui capat de cerere.

În fapt, la cap.III pct.6 "Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice" din raportul de inspecție fiscală organele de control au constatat ca întrucât facturile emise de SC ... SRL în cursul lunii decembrie 2011, respectiv în perioada ianuarie - februarie 2012 (prezentate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" din raportul de inspectie fiscala) și înregistrate în evidența contabilă a SC ... SRL au fost achitate integral în numerar, fiind întocmite un număr de 11 chitanțe în valoare totală de ... lei, respectiv un număr de 25 chitanțe în valoare de ... lei, potrivit prevederilor art.7 pct.12 alin.(2) și ale art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea verificată avea obligația evidențierii, reținerii și virării la bugetul statului a unui impozit în cota de 16% pentru plățile efectuate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca datorat **impozitul pe dividende suplimentar în suma de ... lei** (... lei/0,84 X 16%), pentru neplata acestuia la termenele legale în sarcina unitatii fiind calculate **majorari de întârziere/dobânzi în suma de ... lei**, precum și **penalități de întârziere în sumă de ... lei**, potrivit prevederilor art.119, 120 si art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.11 la raportul de inspectie fiscala.

Desi prin contestatia înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.../10.12.2012 petenta solicita anulara Deciziei de impunere nr.../05.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală si a Raportului de inspecție fiscală nr.../05.11.2012 sustinând ca "*stabilirea obligatiilor suplimentare s-a efectuat în mod subiectiv, societatea noastra nedatorând în fapt impozitul pe profit în valoare de ... lei (... lei impozit pe profit, ... lei dobânzi/majorari de intarziere, ... lei penalitati de întârziere), TVA în valoare totala ... lei (TVA ... lei, ... lei dobânzi/majorari de intarziere) si venituri din dividende PF în valoare totala de .. lei (venituri din dividende PF ... lei, ... lei dobânzi/majorari de intarziere, ... lei penalitati de intarziere)*", se retine ca referitor la constatarile organelor de inspectie fiscala privind impozitul pe dividende în suma de ... lei, dobânzile/majorarile de întârziere în suma de ... lei, precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, mentionate mai sus si incluse în suma contestata, petenta nu aduce nici un argument de fapt si de drept si nu depune nici un document în sustinerea contestatiei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma si continutul contestatiei" alin.(1) lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind

Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora,

“(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza; [...]“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) si alin.(5) din acelasi act normativ, care precizeaza expres ca:

“(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii. [...]

(5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Totodata, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013:

“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Potrivit doctrinei, se retine ca înca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie în justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invoca în sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmând o pretentie în cale administrativa, constatarea care se impune este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie în cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestatiei.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei este pus în situatia de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013, unde referitor la solutiile asupra contestatiei, se arata:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii”.

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca prin contestatia formulata petenta nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care înțelege sa conteste obligatiile fiscale stabilite suplimentar în suma totala de ... lei, reprezentând: ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, contestatia formulata de S.C. ... S.R.L. urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru obligatiile fiscale suplimentare anterior mentionate.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiata a contestatiei formulate de S.C. ... S.R.L. din Singeorgiu de Mureș în ceea ce priveste suma totala de .. lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2) Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- ... lei - dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- ... lei - penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

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

DIRECTOR EXECUTIV,