



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel: +0263 212 039; 210 661
Fax: +0263 216 880
E-mail: contestatii@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. .../2013

DECIZIA NR. 20/02.04.2013

privind soluționarea contestației depusă de SC M. H. SRL, CUI-..., cu sediul în loc. ..., ..., nr. ... și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../15.02.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. 4614 din 15.02.2013 (fila 170) în legătură cu contestația depusă de SC M. H. SRL, cu sediul în loc. ..., ..., nr.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN .../28.11.2012 (filele 67-80). În baza Raportului de inspecție fiscală anterior menționat s-a emis Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații suplimentare de plată în cuantum de 41.989 lei. Din totalul sumelor stabilite suplimentar petenta contestă suma de **... lei.**

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze contestația.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei, se deprim următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată în cuantum de **... lei**, după cum urmează:

- impozit pe profit: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit: ... lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit: ... lei.
- impozit venit microîntreprinderi: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor: ... lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor: ... lei
- TVA: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere TVA: ... lei;

- penalități de întârziere TVA: ... lei.

Argumentele organelor emitente ale actului de impunere atacat se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN .../28.11.2012 (filele 67-82) cât și în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../12.02.2013 (filele 163-169).

I.1. Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificată a fost 01.01.2010-30.09.2012.

În urma inspecției fiscale au rezultat aspecte care au condus la modificarea bazei impozabile la impozitul pe profit. Astfel, din consultarea bazei de date ANAF, respectiv a Declarației 394-Neconcordanțe pentru anii 2010-2011 (anexa nr. 2 la RIF, filele 54-64) s-a constatat că SC M. H. SRL din ... declară:

- achiziții pentru semestrul 2 din 2010 în valoare totală de **... lei** (... lei-cheltuieli, ... lei-TVA) de la SC D. SRL din ... (anexa nr. 6 la RIF, filele 36-37), în condițiile în care societatea furnizoare nu declarată aceste livrări și este declarată inactivă din 10.07.2010;
- achiziții pentru semestrul 1 din 2011 în valoare totală de **... lei** (... lei-cheltuieli, ... lei-TVA) de la SC E. SRL din Răstolnița, în condițiile în care societatea furnizoare nu declară aceste livrări și este declarată inactivă din data de 18.05.2011.

Așa fiind, organele de inspecție au apreciat că operațiunile consemnate în facturile emise sub antetul societăților respective nu puteau fi înregistrate în contabilitate și nici luate în considerare din punct de vedere fiscal, aceste facturi nefiind documente legale de proveniență. Drept urmare, organele de inspecție nu au admis la deducere cheltuielile cu prestările de servicii înscrise în facturile emise de cei doi furnizori în sumă de **... lei** și au impus la plată un impozit pe profit suplimentar de **... lei**, după cum urmează:

- **... lei** (16% X ... lei)-impozit pe profit, pentru tranzacțiile consemnate în facturile emise de SC D. SRL, având în vedere că societatea a fost declarată inactivă, iar facturile au fost emise ulterior acestei date, încălcându-se astfel prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal („nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv...”);
- **... lei** (16% X ... lei)-impozit pe profit, pentru tranzacțiile consemnate în facturile emise de SC E. SRL, având în vedere că societate nu depune declarații pentru anul 2011, iar facturile emise sunt aferente lunii februarie 2011, totodată societatea nu justifică contravaloarea prestărilor de servicii (exploatare forestieră, sortări în rampă) cu situații de lucrări din care să reiasă concret în ce partidă s-au efectuat exploatările, încălcându-se astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal („Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”).

Pentru perioada 01.01.2012-30.09.2012 organele de inspecție au procedat la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate (... lei) cu contravaloarea cheltuielilor aferente achiziționării de combustibil, în sumă totală de ... lei,

deoarece nu există documente justificative din care să rezulte că acesta a fost folosit în scopul obținerii de venituri, încălcându-se astfel art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, rezultând pentru perioada verificată o pierdere fiscală de 64.918 lei.

Pentru sumele stabilite suplimentar de plată la impozitul pe profit, de ... lei, în conformitate cu art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală au fost calculate obligații fiscale accesorii după cum urmează:

- ... lei-dobânzi/majorări de întârziere (anexa nr. 10, fila 31), din care:
 - 1.682 lei pentru relația cu SC D. SRL din Răstolnița (anexa nr. 10, fila 30);
 - 1.014 lei pentru relația cu SC E. SRL din Răstolnița (anexa nr. 10, fila 29);
- 1.632 lei-penalități de întârziere (anexa nr. 10, fila 31), din care:
 - 960 lei pentru relația cu SC D. SRL din ... (anexa nr. 10, fila 30);
 - 672 lei pentru relația cu SC E. SRL din Răstolnița (anexa nr. 10, fila 29).

I.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost 01.10.2009-30.09.2012.

În perioada supusă controlului societatea a depus și întocmit în termenul legal decontul de TVA, așa cum prevede art. 156¹ alin. (1) și art. 156² alin. (1) din Codul fiscal, perioada fiscală fiind luna calendaristică. S-au verificat sumele înscrise în jurnalele de cumpărări și vânzări în corespondență cu documentele de cumpărări, respectiv de vânzări pe baza cărora s-au întocmit jurnalele. S-a constatat că sumele au fost preluate în jurnale, iar sumele înscrise în jurnale corespund cu cele din facturi.

În urma controlului electronic efectuat asupra livrărilor/achizițiilor din perioada verificată s-a constatat că societatea figurează cu diferențe la TVA în semestrul II din 2010 (9.600 lei-din relația cu SC D. SRL, CUI-17942860) și semestrul I din 2011 (6.720 lei-din relația cu SC E. SRL, CUI-...). Ca urmare a celor constatate s-a luat notă explicativă reprezentantului societății, domnul Z. L. (anexa nr. 16, filele 16-19), care a declarat că, pentru justificarea diferențelor, a încercat să ia legătura cu administratorii societăților furnizoare, însă aceștia nu au putut fi contactați. De asemenea, din informațiile furnizate de baza de date ANAF reiese că SC D. SRL din ... a depus deconturi de TVA până în luna decembrie 2008 inclusiv, iar SC E. SRL din Răstolnița a depus deconturi de TVA până în decembrie 2010 inclusiv. În plus, ambele societăți au fost declarate inactive.

Așa fiind, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru:

- TVA în cuantum de ... lei, înscrisă în facturile emise de SC D. SRL din ..., CUI-..., în perioada octombrie 2010-decembrie 2010, în condițiile în care societatea furnizoare a fost declarată inactivă din 10.07.2010, întemeindu-și legalitatea măsurile dispuse pe prevederile art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal („De asemenea nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită”).
- TVA în cuantum de ... lei, înscrisă în facturile emise de SC E. SRL din ..., CUI-..., în luna februarie 2011, în condițiile în care societatea a fost declarată

inactivă începând cu 18.05.2011, ultimul decont de TVA a fost depus de furnizor pentru luna decembrie 2010, iar pentru facturile emise către SC M. H. SRL din ... nu s-a declarat TVA colectată și prin urmare nu a intervenit exigibilitatea taxei, motiv pentru care, în conformitate cu art. 145 alin. (1) din Codul fiscal („Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”) și art. 146 din Codul fiscal, societatea nu are drept de deducere.

Totodată, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de carburanți pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte utilizarea în scopul operațiunilor taxabile.

Pentru sumele stabilite suplimentar la TVA de ... lei, în conformitate cu art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală au fost calculate obligații fiscale accesorii după cum urmează:

- ... lei dobânzi/majorări de întârziere (anexa nr. 11, fila 28), din care:
 - ... lei pentru relația cu SC D. SRL ((anexa nr. 10, fila 27);
 - ... lei pentru relația cu SC E. SRL din ... (anexa nr. 10, fila 26);
 - diferența de 116 lei pentru achizițiile de carburanți;
- ... lei-penalități de întârziere (anexa nr. 10, fila 28), din care:
 - ... lei pentru relația cu SC D. SRL din ... (anexa nr. 10, fila 27);
 - ... lei pentru relația cu SC E. SRL din ... (anexa nr. 10, fila 26);
 - diferența de 231 lei pentru achizițiile de carburanți.

Prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 au fost stabilite în sarcina petentei și obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor nedeclarat în trimestrul II din 2009, în cuantum de ... lei, precum și accesorii aferente, din care dobânzi/majorări de întârziere de ... lei și penalități de întârziere de ... lei.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BN .../28.11.2012 SC M. H. SRL din ... a depus contestația înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../04.02.2013 și la Biroul de Soluționare Contestații sub nr. .../15.02.2013.

În cererea introductivă depusă (filele 159-162) și completările aduse cu adresa nr. .../25.02.2013 (filele 181-184) petenta arată că din totalul sumelor stabilite suplimentar contestă suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilit de plată în sarcina sa pentru relațiile comerciale derulate cu SC D. SRL din ... și SC E. SRL din Răstolnița, precum și accesoriile aferente. Obligațiile fiscale contestate, defalcate pe impozite și taxe se prezintă astfel:

- impozit pe profit de ... lei și TVA neadmisă la deducere de ... lei pentru tranzacțiile derulate cu SC E. SRL din ...;
- impozit pe profit de ... lei și TVA neadmisă la deducere de ... lei pentru tranzacțiile derulate cu SC D. SRL din ...;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit de ... lei;

- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA de ... lei și penalități de întârziere aferente TVA de ... lei.

Aceste obligații suplimentare, arată contestatoarea, au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cu motivarea că SC M. H. SRL din ... a înregistrat în contabilitate, în semestrul II din 2010 și semestrul I din 2011, facturi în care au consemnat prestări de servicii în domeniul silviculturii (exploatare forestieră, sortări în rampă) de la două societăți (SC D. SRL din Răstolnița și SC E. SRL din ...) care nu au înregistrat în contabilitate veniturile realizate, nu au declarat taxa pe valoarea adăugată în deconturile de TVA și în declarația 394. Așa fiind, organele de inspecție nu au acordat societății M. H. SRL dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor comerciale cu aceste societăți, precum și dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii achiziționate de la cei doi furnizori.

Petenta precizează că, pentru efectuarea prestărilor de servicii în cauză au fost încheiate contracte având ca obiect exploatare material lemnos și curățare în urma exploatării (contractul nr. 15 din 01.10.2010 încheiat cu SC D. SRL și respectiv contractul nr. 11 din 01.08.2010 încheiat cu SC E.SRL), au fost emise facturi care au fost achitate în totalitate (10 facturi fiscale emise de SC D. SRL în perioada 29.10.2010-29.12.2010 și respectiv 12 facturi fiscale emise de SC E.SRL în perioada 25.08.2010-16.02.2011, din cele 12 facturi, doar 5 facturi, cele emise în semestrul II din 2010, au fost înregistrate în contabilitatea furnizorului) și au fost întocmite procese verbale de recepție a lucrărilor. Facturile în cauză, documentele de plată, contractele încheiate, procesele verbale de recepție a lucrărilor, fișele contului 401 întocmite pentru cei doi furnizori și semnate „conform cu realitatea” de administratorii societăților furnizoare, precum și declarația administratorului SC E. SRL prin care acesta afirmă că a emis către SC M. H. SRL din ... și înregistrat în contabilitate un nr. de 12 facturi în perioada 01.08.2010-16.02.2011 au fost depuse în probațiune la dosarul contestației (filele 93-158).

Referitor la relația cu cei doi furnizori și motivele invocate de organele de inspecție pentru stabilirea sumelor suplimentare în cauză, contestatoarea învederează următoarele :

- nu există nicio prevedere legală care să nu permită deducerea taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor, în situația în care partenerul de afaceri nu înregistrează și nu declară veniturile și taxele aferente față de bugetul de stat, de altfel nici organele de inspecție nu au invocat o astfel de prevedere legală în actele de impunere întocmite;
- organele de inspecție nu s-au deplasat pentru a verifica lucrările efectuate și nu au prezentat nicio probă legală din care să rezulte că tranzacțiile în speță nu ar avea scop economic, astfel încât să poată fi invocate, în motivarea actelor de impunere emise, prevederile art. 11 din Codul fiscal („*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 scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”);

- organele de inspecție nu își fundamentează constatările pe motive temeinice și reale în susținerea punctului de vedere conform căruia tranzacțiile în speță nu au scop economic, invocând în acest sens și prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta cu atât mai mult cu cât toate facturile au fost achitate, au fost încheiate contracte cu prestatorii, au fost prezentate situații de lucrări, serviciile prestate către SC M. H. SRL constând în exploatare material lemnos și curățarea parchetului în urma exploatarei forestiere;
- faptul că SC D. SRL a fost declarată inactivă începând cu 10.07.2010 nu are nicio relevanță, deoarece aceasta avea obligația de a înscrie pe facturile emise acest aspect, societatea furnizoare putând derula orice activitate economică, nefiind deschisă procedura insolvenței sau a falimentului;
- în momentul tranzacțiilor, societățile furnizoare au întocmit facturile în mod legal, SC M. H. SRL a achitat contravaloarea acestor facturi, respectându-se astfel toate cerințele legale impuse de Codul fiscal în vederea exercitării dreptului de deducere;
- neînregistrarea facturilor în contabilitatea furnizorilor nu este culpa SC M. H. SRL, răspunderea financiară aparține acestora și nu este corect ca obligațiile fiscale suplimentare care trebuiau stabilite în sarcina acestor doi furnizori să fie pasate în sarcina SC M. H. SRL.

Având în vedere toate aspectele prezentate și înscrisurile doveditoare depuse, petenta consideră îndreptățită contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 și Raportului de inspecție fiscală nr. F-BN .../28.11.2012 și, pe cale de consecință, solicită anularea obligațiilor fiscale suplimentare de plată în cuantum de ... lei, ca netemeinice și nelegale.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la sumele stabilite suplimentar de plată din relația cu SC D. SRL din ..., CUI-...

În fapt, SC M. H. SRL din ... a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu prestările de servicii în domeniul forestier în cuantum de ... lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dintr-un număr de 10 facturi fiscale emise de SC D. SRL din ... în perioada 29.10.2010-29.12.2010 (anexate împreună cu alte documente aferente la dosarul contestației, filele 130-158), facturile în cauză fiind centralizate și în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală (filele 36-37). Cu privire la această societate comercială, organele de inspecție au reținut că ultimele declarații depuse au fost cele pentru decembrie 2008, tranzacțiile respective nu au fost cuprinse în formularul 394, **fiind declarată inactivă începând cu 10.07.2012**. În baza acestor constatări, în conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. r) și art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile în sumă de ... lei, calculând un impozit pe profit

suplimentar aferent de ... lei (16% X ... lei) și, respectiv, nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Din consultarea informațiilor furnizate de baza de date ANAF, organul de soluționare a constatat că SC D. SRL este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010, intrat în vigoare la data de 07.10.2010 (și nu 10.07.2010 cum greșit indică organele de inspecție), temeiul legal al declarării inactivității fiind OPANAF nr. 819/2008 (a se vedea în acest sens filele nr. 171-175 din dosarul contestației), iar începând cu 01.11.2010 i-a fost anulată și înregistrarea fiscală în scopuri de TVA. Ordinul nr. 2499/21.09.2010 și lista contribuabililor declarați inactivi prin acest ordin sunt publice și se pot consulta pe site-ul ANAF.

În raport cu starea de fapt prezentată anterior urmează a se stabili dacă organele de inspecție în mod corect au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit de ... lei și TVA în cuantum de ... lei pentru achizițiile efectuate în perioada 29.10.2010-29.12.2010 de la SC D. SRL din ..., în condițiile în care la data tranzacțiilor furnizorul era declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF.

În drept, în cauză sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

- art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2010-31.12.2010: „De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

- art. 4 din OPANAF 819/2008: “**Începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile.**”

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal: “(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

...”

- art. 155 alin. (5) cu aplicabilitate în 2010: *“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

...

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

...”

Referitor la impozitul pe profit:

- art. 19 alin. (1): *„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în considerare și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

- art. 21 alin. (4), lit. f): *„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ... f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Dintre prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal, prezintă importanță dispozițiile art. 11 alin. (1²), textul de lege în vigoare în anul 2010 fiind cel anterior citat. Potrivit acestuia s-a reglementat fără echivoc și în mod imperativ faptul că tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF nu se iau în considerare de către organele fiscale.

În speță, prin Ordinul nr. 2499/21.09.2010 (fila 173) s-a aprobat Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în anexa care face parte integrantă din ordin, listă ce a fost afișată concomitent la sediul și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală (fila 172), în care la poziția nr. ... este înscrisă și SC D. SRL din ..., CUI-... (fila 171).

În raport cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal rezultă că declararea inactivității unui contribuabil începe cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF emis în acest scop și are ca efect direct neluarea în considerare de către autoritățile fiscale a tranzacțiilor efectuate cu un astfel de contribuabil.

Cum la data prestării serviciilor consemnate în cele 10 facturi supuse analizei, societatea furnizoare (SC D. SRL din ...) era deja declarată inactivă prin ordin al președintelui ANAF (începând cu 07.10.2010), orice tranzacții vizând achiziții de bunuri sau servicii de la acest furnizor (indiferent de beneficiar) nu pot fi luate în considerare de organele fiscale. Pe cale de consecință nu se va acorda dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor în cauză, de la data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF.

În subsidiar, menționăm că începând cu 01.11.2010 societatea prestatoare (SC D. SRL din ...) nu mai este nici persoană impozabilă din punct de vedere al

taxei, fiindu-i anulată din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA așa cum prevede art. 4 din Ordinul 819/2008. Din această perspectivă, facturile emise după data anulării înregistrării în scopuri de TVA nu mai îndeplinesc nici calitatea de document justificativ în baza căruia se poate deduce taxa.

Așa fiind, **concluzionăm că neluarea în considerare a tranzacțiilor reflectate în cele 10 facturi și măsura anulării de către organele de inspecție a dreptului de deducere a TVA în cuantum de ... lei, respectiv a cheltuielilor în sumă de ... lei pentru calculul impozitului pe profit, sunt legale.**

Față de cele anterior arătate, apărările petentei conform cărora nu are nicio relevanță fiscală faptul că SC D. SRL a fost declarată inactivă, le considerăm neîntemeiate.

Cu privire la alegațiile petentei potrivit cărora furnizorul declarat inactiv avea obligația de a înscrie acest aspect pe facturi, considerăm că și acestea sunt neîntemeiate. Astfel petenta confundă starea de inactivitate cu cea de insolvență, societățile aflate în stare de insolvență sau în faliment având într-adevăr obligația de a înscrie în facturi mențiuni referitoare la starea societății (art. 45 alin. (1) și (2) din Legea nr. 85/2006). Cât privește faptul că societatea furnizoare putea derula orice activitate economică deoarece nu era deschisă procedura insolvenței sau a falimentului, menționăm că acest aspect nu are nicio relevanță în speța analizată.

În legătură cu criticile petentei vizând aplicarea greșită a art. 11 alin. (1) din Codul fiscal („*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 scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”) facem precizarea că acest text de lege nu a fost invocat și nici aplicat de organele de inspecție în actele de impunere contestate (RIF nr. .../28.11.2012 și Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012).

Prin prisma stării de fapt și a dispozițiilor legale avute în vedere la soluționarea chestiunilor litigioase, de la acest subpunct, apreciem că nici celelate critici aduse de contestatoare nu sunt întemeiate.

În concluzie, ***pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în cuantum de ... lei, contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.***

III.2. Referitor la sumele stabilite suplimentar de plată din relația cu SC E. SRL din ..., CUI-...

În fapt, organele de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli în sumă de ... lei (pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de ... lei) și, respectiv, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferente unor achiziții de prestări de servicii de la SC E. SRL din Răstolnița, achiziții reflectate în 7 facturi emise de acest furnizor în luna februarie 2011 (anexate împreună cu alte documente aferente la dosarul contestației, filele 93-129), facturile în cauză fiind centralizate și în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală (filele 34-35).

Argumentul principal pentru care organele de inspecție au stabilit aceste sume suplimentare de plată este acela că societatea furnizoare, SC E. SRL din ...a, nu a depus declarații la buget pentru întreg anul 2011 și nu a declarat prin deonturile de TVA sau declarația informativă formular 394 livrările către contestatoare. În plus, societatea furnizoare a fost declarată inactivă începând cu data de 18.05.2011. Astfel, s-a concluzionat că petenta a înregistrat în conturile de cheltuieli sume ce nu au fost declarate ca și venituri de către furnizor și care nu au fost justificate cu situații de lucrări din care să rezulte în ce partidă au fost efectuate exploatarea, încălcându-se astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal. Totodată, s-a concluzionat că petenta a dedus TVA, în condițiile în care furnizorul nu a declarat TVA colectată aferentă serviciilor prestate și, deci, nu a intervenit exigibilitatea taxei, astfel că, potrivit art. 145 alin. (1) și art. 146 din Codul fiscal, societatea nu are drept de deducere.

În contradictoriu cu organele de inspecție, petenta arată că nu există nicio prevedere legală care să nu permită exercitarea dreptului de deducere în situația în care partenerul de afaceri nu declară veniturile și taxele aferente, facturile emise de acest furnizor respectă cerințele impuse de Codul fiscal, iar tranzacțiile respective au avut scop economic (fiind încheiat contract cu furnizorul, fiind întocmite situații de lucrări, serviciile care i-au fost prestate fiind în domeniul forestier).

Față de starea de fapt prezentată mai sus urmează a se stabili dacă organele de inspecție, în mod legal, au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit de ... lei și TVA în cuantum de ... lei, pentru achizițiile efectuate în luna februarie 2011 de la SC E. SRL din Răstolnița, în condițiile în care societatea furnizoare nu a depus declarații pentru întreg anul 2011, nu a declarat prin deonturile de taxă sau declarația informativă formular 394 livrările/prestările respective.

În drept, în cauză sunt incidente următoarele dispoziții legale:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

- art. 134 alin. (1) din Codul fiscal: „(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei;... ,*

- art.134¹ alin. (1) din Codul fiscal:”(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*”

- art.134² alin. (1) Codul fiscal: ”(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*”

- art.145 alin. (1) și (2) Codul fiscal:

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

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

- art.146 alin.(1) din Codul fiscal: „**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

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

- art.155 alin.(5) - Codul fiscal:

„**Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

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

b) data emiterii facturii;

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

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

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

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

g) ... „

Referitor la impozitul pe profit

- art. 19 alin (1) din Codul fiscal: “**Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.**”

- art. 21 alin (1) din Codul fiscal: “**Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.**”

- pct. 12 din Normele de aplicare ale Codului fiscal: „**Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform art. 21 din Codul fiscal**”.

- pct. 22 din Normele de aplicare ale Codului fiscal: “**Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu**

realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform dispozițiilor legale antecitate, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, exigibilitate care intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, iar dreptul de deducere se poate exercita în baza documentelor justificative, în concret facturi fiscale, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

În ceea ce privește impozitul pe profit, sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil doar cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, printre care se numără și cheltuielile cu prestările de servicii în vederea realizării activității economice.

Analizând documentele aflate la dosar (filele 93-129), rezultă că în speță sunt îndeplinite condițiile impuse de art. 145 și 146 din Codul fiscal, astfel încât, motivele invocate de contestatoare în apărarea sa, respectiv cele referitoare la faptul că facturile în cauză îndeplinesc cerințele legale în vederea exercitării deducerii, sunt întemeiate. De asemenea, din probatoriul dosarului rezultă că serviciile prestate către SC M. H. SRL sunt în domeniul silviculturii (exploatare forestieră, sortări în rampă), în concordanță cu obiectul principal de activitate al societății (CAEN 1610 „tăierea și rindeluirea lemnului”), s-au derulat în baza unui contract încheiat între partenerii de afaceri și au fost întocmite situații de lucrări, astfel că, și din acest punct de vedere, criticile petentei sunt justificate.

Având în vedere că argumentul principal pentru care nu a fost admisă la deducere TVA aferentă acestor achiziții și au fost excluse cheltuielile cu prestările de servicii din baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit a fost faptul că furnizorul nu a declarat taxa colectată și veniturile realizate, nedeponând declarații pentru întreg anul 2011 și nedeclarând în decontul de TVA și formularul 394 livrările respective, se impun a fi făcute următoarele precizări:

- furnizarea periodică de informații este reglementată de art. 53 din Codul de procedură fiscală, care prevede obligativitatea contribuabililor de a transmite periodic organelor fiscale informații cu privire la activitatea desfășurată, prin completarea unor declarații pe proprie răspundere, prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală aprobându-se natura informațiilor, periodicitatea și modelul declarațiilor;
- prin OPANAF nr. 702 din 14.05.2007 s-au stabilit persoanele obligate să declare toate livrările de bunuri/prestările de servicii și achizițiile de bunuri/prestările de servicii realizate pe teritoriul României prin formularului “394”, modelul și modul de completare al acestei declarații, precum și termenul de depunere (semestrial, pentru orice operațiune taxabilă pentru care conform titlului VI din Codului fiscal este emisă o factură), cât și procedura de gestionare;
- conform ordinului anterior menționat, în cazul în care în urma împerecherii informațiilor declarate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale furnizorului (emitent al facturii) și beneficiarului (cel către care a fost emisă

factură) se identifică neconcordanțe de genul că un contribuabil declară tranzacția iar partenerul de afaceri nu o declară, aceste neconcordanțe vor fi evidențiate într-un raport și vor fi puse la dispoziția Direcției de metodologie și proceduri pentru inspecția fiscală.

Așadar, din analiza celor redate mai sus rezultă că neconcordanțele, rezultate din încrucișarea datelor declarate prin formularul 394, vor constitui un punct de plecare în vederea efectuării inspecției fiscale, ceea ce nu s-a întâmplat în speța analizată, organele de inspecție nesolicitând vreun control încrucișat pentru a verifica realitatea operațiunilor și înregistrarea acestor tranzacții în contabilitatea furnizorului sau motivul nedeclarării acestora de către partenerul de afaceri. În niciun caz aceste neconcordanțe nu constituie temei legal sau condiție pentru acordarea sau neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor la cumpărător.

Așa cum s-a arătat mai sus, exercitarea dreptului de deducere, atât în ceea ce privește sfera de aplicare a acestuia cât și condițiile ce se cer îndeplinite pentru realizarea acestui drept sunt prevăzute de art. 145-146 din Codul fiscal, condiții care, conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere atacată, nu rezultă că nu ar fi fost îndeplinite, iar din probatoriul dosarului reiese că tranzacțiile derulate au fost în strânsă legătură cu activitatea economică a societății, fiind întocmite documentele justificative necesare.

Organele de inspecție nu au constatat că operațiunile în cauză ar fi fictive sau documentele prezentate ar fi întocmite în fals și nici nu au sesizat organele în drept cu privire la aceste aspecte, astfel încât să se poată analiza îndeplinirea cerințelor de exigibilitate a taxei.

Faptul că societatea furnizoare a fost declarată inactivă începând cu 18.05.2011, deci ulterior derulării operațiunilor consemnate în cele 7 facturi excluse de la deducere (facturi emise în luna februarie 2011) nu prezintă nicio relevanță în cauza supusă analizei, deoarece, declararea inactivității produce efecte de la data intrării în vigoare a ordinului președintelui ANAF prin care societățile sunt declarate inactive și nu retroactiv, așa cum s-ar putea interpreta după cum s-au aplicat dispozițiile legale de către organele de control.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nejustificat, în sarcina contestatoarei, TVA suplimentară de plată în quantum de ... lei și impozit pe profit suplimentar de plată de ... lei (ca urmare a excluderii de la deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de ... lei, consemnate în cele 7 facturi emise în luna februarie 2011 de către SC E. SRL din ...), ***motiv pentru care, contestația pentru aceste capete de cerere urmează a fi admisă ca întemeiată.***

III.3. Referitor la obligațiile fiscale accesorii

Prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012 au fost stabilite în sarcina petentei și obligații fiscale accesorii.

a) Astfel, pentru relația cu SC D. SRL din ... au fost impuse la plată următoarele obligații de plată accesorii:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit de ... lei (modul de calcul al acestora fiind detaliat în anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală, fila 30);
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA de ... lei și penalități de întârziere aferente TVA de ... lei (modul de calcul al acestora fiind detaliat în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, fila 27).

Cum pentru obligațiile fiscale principale (impozit pe profit și TVA) stabilite de plată prin actul de impunere atacat pentru relația cu SC D. SRL din Răstolnița, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, ***în mod corelativ, ținând cont de principiul de drept „accessorium sequitur principale”, contestația urmează a fi respinsă și pentru obligațiile fiscale accesorii aferente, anterior menționate.***

b) Pentru relația cu SC E. SRL din ... au fost impuse la plată următoarele obligații de plată accesorii:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit de ... lei (modul de calcul al acestora fiind detaliat în anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală, fila 29);
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA de ... lei și penalități de întârziere aferente TVA de ... lei (modul de calcul al acestora fiind detaliat în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, fila 26).

Cum pentru obligațiile fiscale principale (impozit pe profit și TVA) stabilite de plată prin actul de impunere atacat pentru relația cu SC E. SRL din ..., contestația urmează a fi admisă ca întemeiată, ***în mod corelativ, ținând cont de principiul de drept „accessorium sequitur principale”, contestația urmează a fi admisă și pentru obligațiile fiscale accesorii aferente, anterior menționate.***

c) În ceea ce privește diferența de ... lei (... lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA și ... lei-penalități de întârziere aferente TVA) indicată de petentă ca făcând parte din cuantumul sumei de ... lei ce face obiectul prezentei contestații, menționăm că aceste accesorii nu sunt aferente obligațiilor fiscale principale contestate. În concret, accesoriile în sumă de ... lei nu sunt aferente nici tranzacțiilor derulate cu SC D. SRL din ... și nici celor derulate cu SC E. SRL din ..., ci, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BN .../28.11.2012 și anexele acestuia, sunt aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, stabilită suplimentar de plată pentru combustibilul care nu a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile. Ori acest debit (de ... lei) nu a fost contestat de petentă. Așa fiind, pentru accesoriile aferente debitului principal necontestat de 1.539 lei, accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA de 116 lei și, respectiv, penalități de întârziere aferente TVA de 231 lei, ***contestația urmează a fi respinsă.***

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, **se**

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC M. H. SRL din localitatea Sîngeorz-Băi pentru suma totală de ... lei (afereantă relației comerciale cu SC D. SRL din ...), din care ... lei-impozit pe profit, ... lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei-penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei-TVA, ... lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, ... lei-penalități de întârziere aferente TVA și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012.

2. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de SC M. H. SRL din localitatea ... pentru suma totală de ... lei (afereantă relației comerciale cu SC E. SRL din ...), din care ... lei-impozit pe profit, ... lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei-penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei-TVA, ... lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, ... lei-penalități de întârziere aferente TVA și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC M. H. SRL din localitatea ... pentru obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei (fiind datorate pentru obligații fiscale principale necontestate), din care ... lei-dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, ... lei-penalități de întârziere aferente TVA, și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. F-BN .../28.11.2012.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,