



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
 Deva, jud.Hunedoara,
 Tel: +0254 21 95 44 int.204
 Fax:+0254 23 27 97

Decizii 217 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în X județul Hunedoara, împotriva **Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de **Xlei reprezentând:**

- **X lei - impozit pe profit**
- **Xlei - majorări de întârziere**
- **Xlei - taxă pe valoarea adăugată**
- **Xlei - majorări de întârziere**
- **Xlei - impozit pe veniturile din dividende**
- **Xlei - majorări de întârziere.**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic solicită anularea deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control și decizia de impunere privind obligațiile fiscale, ca fiind netemeinice și nelegale.

Astfel, la nivelul anului X, organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de Xlei înscrise în

facturile emise de SC X SRL X, societate aflată în lichidare judiciară, invocandu-se prevederile art.21 alin.4 litera f, respectiv cheltuieli inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor.

Cele 5 facturi emise de furnizor, contin elementele prevazute de art.155 alin.5 din Legea 571/2003 si O.M.F.P. nr.1752/2005 modificat prin O.M.F.P. nr.2374, pentru calificarea lor ca documente justificative privind realitatea operatiunilor efectuate, sunt insotite de Note de receptie ce probeaza intrarea in gestiune a materialelor in suma de Xlei, fapt ce inlatura caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu achizitia materialelor respective.

De asemenea, cuprind in inscrisul constatator toate elementele relevante prevazute de Decizia nr. 5/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, pentru demonstrarea caracterului de document justificativ legal ce probeaza intrarea in gestiune a marfurilor respective.

Prin constatarea retinuta de organele de inspectie fiscala în raportul de inspectie fiscala, respectiv cuprinderea celor 5 facturi in declaratia 394, probeaza existenta documentelor justificative care fac dovada efectuarii operatiunilor de achizitie si intrarii in gestiune a bunurilor in suma de Xlei, inlaturand caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

La nivelul anului X, organele de inspectie fiscala prin încãlcarea prevederilor art.64 din O.G. nr.92/2003 înlătură forța probantă a documentelor justificative, considerand nedeductibile cheltuielile in suma de Xlei, stabilite ca diferenta intre suma de Xlei inregistrata de societate in contul 681 - cheltuieli privind amortizarea si suma de Xlei reprezentand amortizare calculata potrivit metodei de amortizare liniara.

Societatea a receptionat m luna X, modernizarea unei cladiri in valoare de Xlei. Potrivit H.G. nr.2139/2004, activul inregistrat in contabilitate reprezinta constructie pentru afaceri, comert, depozitare, cu durata normala de functionare de 8 - 12 ani.

Avand in vedere cele mentionate, a rezultat o amortizare lunara legala potrivit metodei liniare de Xlei/luna, astfel ca pe perioada ianuarie - X, cheltuielile deductibile cu amortizarea sunt de X lei si nu Xlei cat au determinat organele de inspectie fiscala.

Astfel, determinarea bazei de impozitare suplimentare a profitului de Xlei, s-a facut in mod discretionar prin incalcarea prevederilor legislatiei contabile si fiscale, impozitul pe profit determinat suplimentar in suma de X lei neavand temeinicie legala.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie suplimentara, determinarea bazei de impunere suplimentara in suma

de Xlei, s-a facut prin neluarea in considerare a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Astfel, in fundamentarea neacordarii dreptului de deducere pentru TVA in suma de Xlei se mentioneaza achizitiile de la societati neimpozabile din punct de vedere al taxei, fara administrarea nici unui mijloc de proba.

S-a dovedit legalitatea din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata a achizitiilor in suma de Xlei si deducerilor de Xlei, prin prezentarea organelor de inspectie a celor 4 facturi care contin codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale romane competente.

Pentru achizitiile in suma de Xlei efectuate in X de la SC X SRL X, organele de inspectie fiscala nu acorda dreptul de deducere pentru TVA in suma de Xlei, motivand ca in anul X societatea a intrat în lichidare judiciara.

Fundamentarea neacordarii dreptului de deducere s-a facut cu incalcarea prevederilor dreptului fiscal si dreptului procedurii fiscale, in sensul ca: dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei si nu la 3 ani cum eronat au fundamentat organele de inspectie, respectiv cand societatea era in lichidare

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila, pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate de catre o persoana impozabila, trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din Codul Fiscal.

Prevederile art.78 alin.6 din OG nr.92/2003, arată faptul că, prin exceptie de la prevederile alin.5, nu vor fi declarati inactivi contribuabilii pentru care s-a pronuntat sau a fost adoptata o hotarâre de dizolvare.

Fata de argumentele legale aduse, rezulta indeplinirea integrala a conditiilor de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Xlei.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende stabilite ca obligatie suplimentara, profitul net aferent anului X in suma de Xlei a fost repartizat in anul X ca dividende.

Societatea comerciala a constituit impozit pe dividende in suma de Xlei, mai mult cu Xlei decat obligatia legala.

Organele de control recunosc prin raportul de inspectie fiscala aceasta eroare, astfel ca mentiunea din raportul de inspectie fiscala privind obligatiile suplimentare de plata de natura impozitului pe dividende in suma de Xlei nu are logica fiscala, fiind in contradictie cu prevederile art.43 si art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Luand în considerare prevederile legale, rezulta ca exigibilitatea termenului de calculare a majorarilor de intarziere incepe cu X si nu in

anul X cum eronat au calculat organele de inspectie, fapt ce probeaza lipsa de temeinicie legala a majorarilor de intarziere in suma de Xlei.

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul Activității de inspectie fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit.

Perioada verificată: X.

Urmare a inspectiei fiscale efectuate s-a constatat că SC X SRL a efectuat în cursul anului X achiziții de **materiale de construcții și obiecte de inventar** de la SC X SRL X în valoare totală de **Xlei** pentru care s-a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **Xlei**, înscrisă în facturi fiscale înregistrate în contul 231-Investiții în curs sumă de **Xlei** și în contul 303 -Obiecte de inventar sumă de **Xlei**.

Obiectele de inventar în sumă de Xlei au fost date în folosință și înregistrate în contul cheltuieli privind obiectele de inventar în luna **noiembrie 2007**, iar investițiile în curs au fost puse în funcțiune urmare a procesului verbal de recepție parțială din luna Xși amortizate începând cu luna **X**.

Potrivit datelor înregistrate în raportul emis de Compartimentul de schimb internațional de informații Hunedoara, privind declarația 394, au fost identificate neconcordanțe privind baza impozabilă și TVA aferentă achizițiilor declarate de **SC X SRL** de la **SC X SRL X**, societate care nu a declarat aceste livrări către SC X SRL prin declarația 394. Conform informațiilor publice ale Registrului Comerțului **SC X SRL X** este în procedură de dizolvare.

Urmare a solicitării controlului încrucișat, Direcția Generală Coordonare Inspectie Fiscală, precizează că începând cu data de X, SC X SRL X este în lichidare judiciară, sediul social al societății comerciale este fictiv iar la sediul secundar desfășoară activitate o altă societate, nefiind posibilă efectuarea controlului încrucișat și ca urmare nefiind posibilă verificarea realității și legalității operațiunilor comerciale derulate cu SC X SRL.

De asemenea potrivit datelor furnizate de Direcția de Informații Fiscale din cadrul A.N.A.F., SC X SRL X nu a depus bilanțurile contabile pe anii X și nici declarațiile fiscale privind obligațiile fiscale aferente anului 2007.

SC X SRL X, prin nedepunerea declarației informative 394 și a deconturilor de TVA pe anul X nu declară relațiile comerciale și livrările de bunuri efectuate către SC X SRL și implicit taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat pentru livrările efectuate iar facturile fiscale emise nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Anul 2007

Ca o consecință a celor de mai sus și a faptului că nu a putut fi verificată realitatea tranzacțiilor efectuate între cele două societăți, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că valoarea cheltuielilor privind obiectele de inventar în sumă de Xlei înscrise în factura fiscală nr.Xemisă de SC X SRL X nu reprezintă cheltuiala deductibilă din punct de vedere fiscal, respectiv 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.

În urma inspecției fiscale, au stabilit o diferență suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de **X lei** prin modificarea bazei impozabile cu suma de **Xlei**.

Anul X

În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că majorările de întârziere în sumă **Xlei** stabilite conform deciziei de impunere nr.Xlei au fost înregistrate de societate în luna X în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" ca și cheltuieli deductibile fiscal acestea fiind potrivit prevederilor art.21, alin(4), lit.b) din Legea nr.571/2003, R, privind Codul fiscal, **cheltuieli nedeductibile fiscal**.

Materialele înscrise în facturile fiscale emise de SC X SRL X în **sumă de Xlei** (facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ) au fost înregistrate de societate în contul 231 "Investiții în curs", au fost puse în funcțiune urmare a procesului verbal de recepție parțială din luna X, majorându-se valoarea de inventar a clădirii și amortizate pe perioada X sub forma **cheltuielilor cu amortizarea sumă de X lei**.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, societatea încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.f), potrivit căruia sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, 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.

De asemenea s-a constatat că societatea în luna Xa majorat valoarea inițială clădirii urmare a procesului verbal de recepție parțială din luna X la valoarea de Xlei, calculând, începând cu luna X, o amortizare lunară de X lei potrivit metodei de amortizare liniară, funcție de valoarea contabilă înregistrată în evidența financiar contabilă și de durata de amortizare (cincizeci de ani).

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea începând cu luna X a înregistrat lunar în evidența financiar contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă de Xlei pentru clădirea în valoare de Xlei pusă în funcțiune parțial în luna Xfață de suma de X lei stabilită inițial, aceasta încălcând prevederile art.24 alin 6 lit.a), art.24 alin.(7) și art.21 alin.(1).'

Pe perioada X, sunt cheltuieli nedeductibile, cheltuielile în sumă de **Xlei** stabilite ca diferență între suma de Xlei înregistrată de societate în contul 681 "Cheltuieli privind amortizarea" și suma de Xlei reprezentând amortizare calculată potrivit metodei de amortizare liniară, funcție de valoarea contabilă înregistrată în evidența financiar contabilă și de durata de amortizare (cincizeci de ani).

Totalul cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală pe anul X este în sumă de Xlei.

Societatea nu a depus la organul fiscal teritorial declarația cod 101 - privind impozitul pe profit pe X.

În anul 2009, în urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au determinat **o diferență de impozit pe profit suplimentară în sumă de X lei.**

Pe perioada X, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de **X lei.**

Pentru diferența suplimentară suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de X lei, constatată de organele de inspecție fiscală, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **Xlei.**

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: X.

Urmare a inspecției fiscale efectuate s-a constatat că societatea a efectuat în cursul anului X achiziții de materiale de construcții și obiecte de inventar de la **SC X SRL X** în valoare totală de **Xlei** pentru care societatea a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **Xlei** înscrisă în facturi fiscale.

Prin prisma celor reținute la capitolul privind impozitul pe profit, deducerea TVA înscrisă în facturile emise de SC X SRL X au fost încălcate prevederile art.128 alin.(1), art.145 alin.(1), art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează : „(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*”.

Urmare a celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA deductibilă în sumă de **Xlei.**

Potrivit datelor înscrise în raportul emis de Compartimentul de schimb internațional de informații Hunedoara privind declarația 394, SC X SRL a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL X și SC X SRL X, societăți care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

SC X SRL X a emis către SC X SRL două facturi fiscale în valoare totală de Xlei pentru care s-a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de Xlei.

SC X SRL X a emis către SC X SRL două facturi fiscale în valoare totală de Xlei pentru care s-a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

SC X SRL X și SC X SRL X nu îndeplinesc calitatea de plătitor de TVA, încălcându-se prevederile art.146 alin.(1) pct.1, art.153 alin.(1), art.155 alin.(5) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a celor mai sus menționate organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de TVA deductibilă în sumă de **X lei**.

Cu privire la TVA declarată la organul fiscal teritorial, în urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că societatea a declarat eronat în luna X la rândul 16 în decontul de TVA sumă de X lei stabilită suplimentar potrivit deciziei de impunere nr.X emisă de D.G.F.P. Hunedoara, TVA de rambursat pe luna X fiind în sumă de X lei față de TVA de rambursat în sumă de X lei declarată la organul fiscal teritorial potrivit decontului de TVA, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență suplimentară privind TVA deductibilă **în sumă X lei**.

De asemenea s-a constatat că societatea în luna X a declarat prin decontul de TVA, o TVA de rambursat în sumă de X lei față de TVA de rambursat înregistrată în evidența financiar contabilă în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență suplimentară privind TVA **în sumă X lei**.

Pentru diferența suplimentară privind TVA în sumă de X lei, s-au calculat majorări de întârziere până la data de X în sumă de **X lei**.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Perioada verificată: X.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea comercială a constituit impozit pe dividende în sumă de **X lei** pentru profitul net aferent anului 2008 în sumă de X lei repartizat ca dividend.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de constituire și declarare a impozitului pe dividende aferent dividendelor repartizate din profitul net al anului X, impozitul datorat pentru dividendele anului X fiind în sumă de **X lei**

Impozitul pe dividende declarat în data de X la organul fiscal teritorial pe anul X potrivit fisei sintetice totale este în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală stabilind pentru anul X **o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende în suma de X lei**.

Societatea a ridicat în cursul anului X dividende în sumă de X lei.

În conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, pentru diferența suplimentară privind impozitul pe dividende societatea datorează majorări de întârziere în sumă totală de X lei calculate până la data de X.

În timpul inspecției fiscale, societatea a achitat un impozit pe dividende în sumă de X lei cu OP nr.X, OP nr.X și chitanțele nr.X și nr.X.

III. Având în vedere susținerile contestatorului și documentele invocate de acesta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X, cod unic de înregistrare X, reprezentată legal prin domnul X, în calitate de administrator.

Perioada supusă verificării X.

A. Referitor la suma totală de Xlei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și accesoriile aferente acestuia în sumă de Xlei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care SC X SRL Hunedoara, pentru parte din constatările organelor de inspecție fiscală nu aduce argumente și asupra celorlalte constatări, argumentele prezentate nu sunt susținute cu documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, SC X SRL Hunedoara a repartizat profitul net realizat pe anul 2008 la dividende de plată persoanelor fizice în sumă totală de Xlei și a constituit impozitul pe dividende în sumă de Xlei.

In urma verificării modului de constituire și declarare a impozitului pe dividendele repartizate din profitul net al anului 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Xlei, din care a declarat la data de X la organul fiscal teritorial și a achitat un impozit pe veniturile din dividende în sumă de 3.200 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, **agentul economic a ridicat în cursul anului X dividende în sumă de Xlei** și în timpul inspecției fiscale (X) societatea a achitat un impozit pe dividende în sumă de X lei.

In urma verificării care a cuprins perioada X, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății o diferență suplimentară privind impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

în sumă de Xlei pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de Xlei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, **SC X SRL Hunedoara** contestă impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și accesoriile aferente, fără a aduce argumente și fără a prezenta documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organul de inspecție fiscală.

In drept, art.65 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare prevede că :

“Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende (...) “,

coroborat cu art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

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

Art.93 “Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă

(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(2) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului

pentru fiecare beneficiar de venit, la organul fiscal competent, până la data de 30 iunie a anului fiscal curent pentru anul expirat.”

Potrivit prevederilor legale sus citate, societatea avea obligația de a declara și vira impozitul pe veniturile din dividende pentru sumele distribuite din profitul net realizat în anul X.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că agentul economic a repartizat profitul net al societății realizat pe anul X în sumă de Xlei, evidențiind în contabilitate înregistrarea dividendelor cuvenite acționarilor sau asociaților.

De asemenea, reținând și faptul că, **agentul economic a ridicat în cursul anului X dividende în sumă de Xlei**, organelle de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calculul impozitului pe veniturile din dividende asupra sumelor repartizate din profitul net realizat în anul 2008.

Prin contestația formulată, societatea combate constatările organelor de inspecție fiscală numai prin afirmația *“mențiunea din raportul de inspecție fiscală privind obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe dividende în sumă de Xlei nu are logică fiscală, ... și luând în considerare prevederile legale, rezultă că exigibilitatea termenului de calculare a majorărilor de întârziere începe cu X și nu în anul X cum eronat au calculat organele de inspecție”*, afirmație care nu are calitatea unor motive de fapt și de drept și nici nu este sprijinită de dovezi din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organul de inspecție fiscală.

Se reține că petentul, deși contestă totalitatea aspectelor care au participat la stabilirea rezultatului fiscal pe perioada supusă verificării, însăși impozitul pe dividende constituit de societate, nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

In drept, la art.206 alin.1 lit.c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

**“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]
c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”**

Art.213 “Soluționarea contestației

...(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei ...”

Norme metodologice:

182.1. “În temeiul art.182 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, **contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante**, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, contestația formulată de societate trebuia să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care aceasta se întemeiază.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.213 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile punctului 12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

Art.213 “Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării...”

**“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:
[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;[...]”**,

organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct. 2.4. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005:

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

motiv pentru care se va respinge contestația formulată de **SC X SRL din Hunedoara** ca neîntemeiată, nemotivată și nesuținută cu documente pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei.

In ceea ce privește majorările de întârziere în sumă X lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, se reține că, acestea se datorează în condițiile în care sunt accesorii debitului datorat, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

B. Referitor la suma totală de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acesteia în sumă de X lei, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită a se pronunța asupra corectitudinii și legalității stabilirii acesteia.

a) Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă măsura de neacordare a deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de aprovizionare în sumă de X lei, este legal stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care, această măsură este consecința fiscală a neîndeplinirii obligațiilor partenerului raportului juridic, în sensul că, persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, nu are voie să menționeze taxa pe factură.

In fapt, în cursul lunii X, SC X SRL din X a emis pentru SC X SRL Hunedoara facturi fiscale, reprezentând contravaloare materiale de construcții în sumă totală de X lei din care TVA în sumă de X lei.

De asemenea, în cursul lunii X, SC X SRL din X a emis pentru SC X SRL Hunedoara facturi fiscale, reprezentând contravaloare materiale de construcții în sumă totală de X lei din care TVA în sumă de X lei.

Pentru facturile fiscale în cauză, **SC X SRL** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, rezultată din facturile fiscale reprezentând contravaloare aprovizionare cu materiale de construcții emise de SC X SRL din X și SC X SRL din X.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală susțin că, societatea comercială a dedus eronat TVA în sumă de Xlei, de pe facturile fiscale emise de SC X SRL din X și SC X SRL din X, deoarece aceste societăți, nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

In drept, prevederile art.145 alin.2 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează referitor la regimul deducerilor, următoarele:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar la art.146 alin.1 al aceluiași act normativ, referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, se stipulează:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”

Prevederile art.155 alin.5 din același act normativ precizează:

“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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

... e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; ...”

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, societatea a prezentat documentele legale de justificare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv **facturi fiscale în original** care cuprind informațiile obligatorii precizate privind cantitățile livrate, prețul unitar, unitatea de

măsură, cota de taxă pe valoarea adăugată, etc., semnate și ștampilate de unitatea emitentă.

Din coroborarea textelor de lege menționate se reține că este admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă realizării de operațiuni taxabile, operațiuni care să aibă legătură cu activitatea economică desfășurată de societate. Totodată deducerea taxei pe valoarea adăugată **trebuie justificată** cu factura fiscală care **să cuprindă toate informațiile corecte prevăzute de lege.**

Din documentele anexate la dosarul contestației, respectiv Raportul emis de Compartimentul de schimb internațional de informații Hunedoara privind declarația 394, potrivit datelor înscrise în acesta, rezultă că, *societățile comerciale SC X SRL X și SC X SRL X, nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.*

Prevederile art.152 din Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează referitor la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, următoarele:

“(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

iar la art.150 alin.3 al aceluiași act normativ, referitor la persoanele obligate la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, se stipulează:

“(3) Orice persoană care înscrisă taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.

Normele metodologice pentru aplicarea alin.(3):

“58. (1) În sensul art.150 alin.(3) din Codul fiscal, orice persoană ce înscrisă în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.”

Din coroborarea textelor de lege menționate se reține că nu este admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată înscrisă în mod eronat într-o factură.

Luând în considerare motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și având în vedere temeiurile de drept, avute în vedere de legiuitor în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, urmează să se respingă contestația referitoare la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată declarată în mod eronat la organul fiscal teritorial în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației.

Taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală având în vedere:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** rezultată din declararea eronată a TVA de rambursat pe luna X în sumă de X lei, față de TVA de rambursat în sumă de X lei, ținând cont de faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei a fost stabilită suplimentar de plată, potrivit deciziei de impunere nr.X;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** rezultată din declararea eronată a TVA de rambursat pe luna X în sumă de X lei, față de TVA de rambursat în sumă de X lei înregistrată în evidența financiar contabilă.

Prin contestația formulată, societatea nu motivează în niciun fel, nu aduce niciun argument și nu prezintă în susținere documente referitoare la taxa pe valoarea adăugată declarată eronat la organul fiscal teritorial.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct.2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Se reține că societatea, deși contestă suma totală de Xlei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, calculată prin Decizia de impunere nr.X, aduce argumente numai în ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de aprovizionare.

Deoarece societatea nu aduce nicio motivație și nu prezintă în susținere documente referitoare la taxa pe valoarea adăugată declarată eronat la organul fiscal teritorial, contestația **SC X SRL Hunedoara**, va fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 958 lei .

c) Cauza supusă soluționării, este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prn Biroul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra corectitudinii și legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de aprovizionare în sumă de Xlei, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere contestată, nu cuprinde constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea, legalitatea și oportunitatea operațiunilor referitoare la aceste bunuri.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cursul lunilor X, **SC X SRL Hunedoara**, a achiziționat bunuri de natura obiectelor de inventar și a materialelor de construcții de la **SC X SRL X**, pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de **Xlei**.

In vederea verificării realității și legalității operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, s-a solicitat Direcției generale de

coordonare inspecție fiscală X, efectuarea unui control încrucișat la **SC X SRL X**.

Prin adresa nr.X, Direcția generală de coordonare inspecție fiscală X, comunică faptul că, nu s-a putut efectua controlul solicitat, întrucât sediul social al societății comerciale este fictiv, la sediul secundar declarat își desfășoară activitatea o altă societate comercială și începând cu data de X este în lichidare judiciară.

De asemenea, potrivit datelor furnizate de Direcția de informații fiscale din cadrul ANAF, SC X SRL X nu a depus bilanțurile contabile pe anii X și nici declarațiile fiscale privind obligațiile fiscale aferente anului X.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **SC X SRL din Hunedoara** nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe aceste facturi, fără a prezenta motivul de fapt și temeiul legal privind neîndeplinirea condițiilor prevăzute de legiuitor în exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În drept, art.105 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

La art.109 alin.1 din același act normativ, se stipulează:

“Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic și legal”.

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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”.

Art.65 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că inspecția fiscală vizează analiza tuturor stărilor de fapt raportat la prevederile legilor fiscale aplicabile, iar rezultatul inspecției, Raportul de inspecție fiscală, conține constatările asupra stărilor de fapt încadrate în prevederile legale relevante pentru impunere.

Cu alte cuvinte, Raportul de inspecție fiscală cuprinde constatările inspecției fiscale asupra activității economice desfășurate de contribuabil, așa cum este ea reglementată de legea fiscală.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere, se reține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale în sensul că nu au prezentat articolul din legea fiscală care stabilește că SC X SRL din nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile în cauză.

Se reține că obligațiile fiscale suplimentare din Decizia de impunere contestată, au fost stabilite numai în baza constatării Direcției generale de coordonare inspecție fiscală X și Direcției de informații fiscale din cadrul ANAF, fără a analiza din punct de vedere fiscal operațiunea economică în cauză, fără a verifica documentele justificative, modul de completare al acestora, fără a se pronunța dacă bunurile achiziționate pentru care societatea susține că a prezentat note de recepție ce probează intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate, sunt destinate pentru nevoile firmei.

De asemenea, raportul de inspecție fiscală nu conține constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală cu privire la necesitatea, oportunitatea și realitatea achiziționării materialelor de construcții și a obiectelor de inventar, precum și modul de utilizare a acestora, din care să rezulte dacă, efectuarea cheltuielilor cu aceste bunuri sunt sau nu aferente realizării de venituri impozabile.

Având în vedere cele reținute mai sus și în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou

act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,

se va desființa Decizia de impunere nr.X, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, urmând ca organele de inspecție fiscală să efectueze o nouă inspecție fiscală prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere Capitolul 10 Regimul deducerilor, prevederile art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 “Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);...”

Din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind 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) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

[...]"

Prin urmare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere faptul că potrivit acestor prevederi legale, cumpărătorul avea obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată **SC X SRL** avea obligația să justifice dreptul de deducere cu factura fiscală întocmită potrivit prevederilor legale și că bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă totală de Xlei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de Xlei, se reține că, întrucât majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Xlei pentru care s-a pronunțat o soluție de desființare și care sunt incluse în totalul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-au pronunțat și soluții de respingere, iar organele de soluționare nu se pot pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere aferente fiecărui capăt de cerere al taxei pe valoarea adăugată, Decizia de impunere se desființează pentru capătul de cerere referitor la obligațiile de plată accesorii în sumă totală de Xlei.

C. Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente acestuia în sumă de Xlei, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită a se pronunța asupra corectitudinii și legalității stabilirii acestuia.

a) Cu privire la cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la **SC X SRL X**, cauza supusă soluționării, este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra corectitudinii și legalității măsurii organelor de inspecție fiscală privind neacordarea deductibilității sumei de X lei, evidențiată în contabilitate cu titlu de obiecte de inventar și investiții în curs, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere contestată, nu cuprinde constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea, legalitatea și oportunitatea operațiunilor referitoare la aceste bunuri.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cursul lunilor X, **SC X SRL**, a achiziționat bunuri de natura obiectelor de inventar și a materialelor de construcții în sumă totală de Xlei, din care TVA în sumă de Xlei, de la **SC X SRL X**.

In contul 231 „Investiții în curs” a fost înregistrată suma de Xlei și în contul 303 „Obiecte de inventar” a fost înregistrată suma de Xlei.

Obiectele de inventar în sumă de Xlei au fost date în folosință și înregistrate în contul cheltuieli privind obiectele de inventar în luna X iar investițiile în curs au fost puse în funcțiune urmare a procesului verbal de recepție parțială din luna Xși amortizate începând cu luna X

In vederea verificării realității și legalității operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți, s-a solicitat Direcției generale de coordonare inspecție fiscală X, efectuarea unui control încrucișat la **SC X SRL X**.

Prin adresa nr.X, Direcția generală de coordonare inspecție fiscală X, comunică faptul că, nu s-a putut efectua controlul solicitat, întrucât sediul social al societății comerciale este fictiv, la sediul secundar declarat își desfășoară activitatea o altă societate comercială și începând cu data de X este în lichidare judiciară.

De asemenea, potrivit datelor furnizate de Direcția de informații fiscale din cadrul ANAF, **SC X SRL X** nu a depus bilanțurile contabile pe anii X și nici declarațiile fiscale privind obligațiile fiscale aferente anului X

In baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **SC X SRL X** nu beneficiază de dreptul de deducere al cheltuielilor aferente facturilor de aprovizionare, invocând prevederile art.21 alin.4

lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora nu sunt deductibile *“cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Prin contestația formulată, agentul economic reține faptul că, tranzacțiile cu SC X SRL X, produc efecte juridice și fiscale, întrucât pentru această societate nu a fost pronunțată o hotărâre de dizolvare și facturile emise conțin elementele prevăzute de lege, îndeplinind condițiile de documente justificative care fac dovada efectuării operațiunilor de achiziție și intrării în gestiune a bunurilor, înlăturând caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

In drept, art.105 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

La **art.109 alin.1** din același act normativ, se stipulează:

“Rezultatul inspekției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspekției din punct de vedere faptic și legal”.

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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”.

Art.65 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că inspekția fiscală vizează analizarea tuturor stărilor de fapt raportat la prevederile legilor fiscale aplicabile, iar rezultatul inspekției, Raportul de inspekție fiscală,

conține constatările asupra stărilor de fapt încadrate în prevederile legale relevante pentru impunere.

Cu alte cuvinte, Raportul de inspecție fiscală cuprinde constatările inspecției fiscale asupra activității economice desfășurate de contribuabil, așa cum este ea reglementată de legea fiscală.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere, se reține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale, în sensul că, nu au prezentat articolul din legea fiscală care stabilește că documentele în baza cărora cheltuielile au fost înregistrate în contabilitate de SC X SRL, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Se reține că obligațiile fiscale suplimentare din Decizia de impunere contestată, au fost stabilite numai în baza constatării Direcției generale de coordonare inspecție fiscală X și Direcției de informații fiscale din cadrul ANAF, fără a analiza din punct de vedere fiscal operațiunea economică în cauză, fără a verifica documentele justificative, modul de completare al acestora, fără a se pronunța dacă bunurile achiziționate pentru care societatea susține că a prezentat note de recepție ce probează intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate, sunt destinate pentru nevoile firmei.

De asemenea, raportul de inspecție fiscală nu conține constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală cu privire la necesitatea, oportunitatea și realitatea achiziționării materialelor de construcții și a obiectelor de inventar, precum și modul de utilizare a acestora, din care să rezulte dacă, efectuarea cheltuielilor cu aceste bunuri sunt sau nu aferente realizării de venituri impozabile.

Având în vedere cele reținute mai sus și în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,

se va desființa Decizia de impunere nr.X, pentru capătul de cerere privind **cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la SC X SRL X**, urmând ca organele de inspecție fiscală să efectueze o nouă inspecție

fiscală prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale.

La analizarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu achiziția de materiale de construcții și obiecte de inventar, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele prevederi legale:

Prevederile Capitolului II. Calculul profitului impozabil, art.19 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“Reguli generale.

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 calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“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.”

Prin urmare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere faptul că potrivit acestor prevederi legale, în materia impozitului pe profit, pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie să aibă la bază un document justificativ și să fie efectuate în scopul desfășurării activității societății.

b) Cu privire la cheltuielile cu amortizarea în sumă de X lei, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită a se pronunța asupra corectitudinii și legalității măsurii organelor de inspecție fiscală privind trecerea lor în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit.

In fapt, începând cu luna X, agentul economic a înregistrat cheltuieli cu amortizarea lunară de X lei, calculată potrivit metodei de amortizare liniară, funcție de valoarea contabilă înregistrată în evidența financiar contabilă de X lei și de durata de amortizare (cincizeci de ani) .

Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea începând cu luna **X** a înregistrat lunar în evidența financiar contabilă **cheltuieli cu amortizarea în sumă de Xlei**, față de suma de X lei stabilită inițial.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **SC X SRL**, pe perioada X, nu beneficiază de dreptul de deducere al cheltuielilor cu amortizarea în sumă de **Xlei**, stabilite ca diferență între suma de Xlei înregistrată de societate în contul 681 "Cheltuieli privind amortizarea" și suma de Xlei reprezentând amortizare calculată potrivit metodei de amortizare liniară, funcție de valoarea contabilă înregistrată în evidența financiar contabilă și de durata de amortizare (cincizeci de ani).

Prin contestația formulată, agentul economic invocă în esență faptul că, „*activul înregistrat în contabilitate reprezintă construcție pentru afaceri, comerț, depozitare, cu durata normală de funcționare de 8 - 12 ani*”.

In drept, prevederile din Hotărârea Guvernului nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, stipulează:

ANEXA 1

CATALOGUL privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe

I. Dispoziții generale

1. Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.

CATALOGUL PRIVIND CLASIFICAREA ȘI DURATELE NORMALE DE FUNCȚIONARE A MIJLOACELOR FIXE

CODUL DE CLASIFICARE	DENUMIREA ACTIVELOR FIXE	DURATE NORMALE DE
----------------------	--------------------------	-------------------

		FUNCȚIONARE - ANI
0	1	2
Grupa 1. CONSTRUCȚII		
1.5.12.	Construcții ușoare pentru afaceri, comerț, depozitare (barăci, magazii, șoproane etc.).	8 - 12

Prin prisma celor reținute mai sus, motivarea contestatorului potrivit căreia „*activul înregistrat în contabilitate reprezintă construcție pentru afaceri, comerț, depozitare, codul de clasificare 1.5.12*”, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, în condițiile în care clădirea deținută de societate, majorată la o valoare de Xlei în urma modernizărilor și a investițiilor efectuate, nu poate fi încadrată la categoria de “barăci, magazii, șoproane”.

Mai mult, potrivit extrasului de Carte Funciară, clădirea deținută de societate, are destinația de spațiu comercial cu toate anexele ce derivă din acesta.

Pentru evitarea confuziilor, se precizează că, spațiul comercial este o clădire care reprezintă o construcție sub formă de incintă închisă, în care se desfășoară o activitate umană de servicii.

Având în vedere cele reținute mai sus și ținând cont de prevederile art.213 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

Art.213 “Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării...”

se va respinge contestația formulată de **SC X SRL din Hunedoara** ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu amortizarea în sumă de Xlei.

c) Cu privire la cheltuielile cu majorările de întârziere în sumă de Xlei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a

contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cursul lunii X **SC X SRL**, a înregistrat în contul 635 ca și cheltuieli deductibile fiscal, majorări de întârziere în sumă de Xlei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.X.

Prin contestația formulată, societatea nu motivează în niciun fel, nu aduce niciun argument și nu prezintă în susținere documente care să înlăture cele reținute de organele de inspecție fiscală.

In drept, prevederile Capitolului II. Calculul profitului impozabil, art.19 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“Reguli generale.

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 calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“Cheltuieli.

(1) 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.”

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

... b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale...”.

De asemenea, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct.2.4 din același act normativ, potrivit căroră :

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

Astfel, în condițiile în care contestatorul nu aduce argumente care să fie justificate cu documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, contestația **SC X SRL**, va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu majorările de întârziere în sumă de Xlei.

In ceea ce privește majorările de întârziere în sumă totală de Xlei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de X lei, se reține că, întrucât **majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la SC X SRL X**, pentru care s-a pronunțat o soluție de desființare și care sunt incluse în totalul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit pentru care s-au pronunțat și soluții de respingere, iar organele de soluționare nu se pot pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere aferente fiecărui capăt de cerere al impozitului pe profit, Decizia de impunere se desființează pentru capătul de cerere referitor la obligațiile de plată accesorii în sumă totală de **Xlei**.

D. In ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamala precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

In drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Biroul de soluționare a contestațiilor este competent să soluționeze **“contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală [...]”**

Intrucât măsurile stabilite în sarcina **SC X SRL din Hunedoara** prin Dispoziția nr.X nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatorului, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Biroul de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.207 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Cu adresa nr.X, s-a transmis contestația formulată de **SC X SRL din Hunedoara**, organului competent, respectiv, Activitatea de inspecție fiscală în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Având în vedere cele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată, nemotivată și nesuținută cu documente a contestației formulată de **SC X SRL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X, referitoare la suma de **Xlei reprezentând:**

- **Xlei - impozit pe veniturile din dividende**
- **Xlei - majorări de întârziere.**
- **Xlei - taxă pe valoarea adăugată**

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală,

încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - impozit pe profit**
- **X lei - majorări de întârziere aferente**
- **X lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **X lei - majorări de întârziere aferente,**

în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

3. Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara se dezinvestește cu soluționarea capătului de cerere privind Dispoziția nr.X.

Transmiterea contestației formulată de **SC X SRL**, organului competent, respectiv, Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției, s-a făcut prin adresa nr.X.

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv