



**DECIZIA nr.51/24.09.2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C.... S.R.L. din ...,**  
înregistrată sub nr...../23.01.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din ...**, asupra contestației înregistrată sub nr.../23.01.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../20.12.2011, precum și împotriva Dispoziției nr.../20.12.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, comunicate petentei la data de 28.12.2011, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

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

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

**A)** Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr.../23.01.2012, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MS .../20.12.2011, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../20.12.2011 precum și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../20.12.2011, ca fiind netemeinice și nelegale, invocând următoarele:

## **Cap.I Impozitul pe profit**

**1.** Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor nr..../28.08.2009 și nr..../31.08.2009, în valoare totală de ... lei emise de SC ... SRL reprezentând servicii turistice conform contract nr..../31.08.2009:

- petenta susține că relațiile comerciale au la baza facturi întocmite în conformitate cu legislația în vigoare și pentru serviciile de care a beneficiat s-a întocmit contract comercial;

- societatea susține că “pentru livrările de bunuri și prestările de servicii fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu sunt obligate să întocmească facturi în conformitate cu prevederile Codului fiscal, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanța, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar etc.;

- contestatoarea susține că inspectorii nu au motivat ce documente justificative ar fi trebuit prezentate, și arată că "potrivit art.65 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, inspectorii aveau obligația de a motiva Decizia de impunere cu probe sau constatări proprii, pe care nu le-au prezentat”;

- societatea apreciază ca “nejustificată, din punct de vedere legal, nerecunoașterea legalității și necesității achizițiilor de servicii de la SC ... SRL, în condițiile în care societatea noastră face dovada tranzacțiilor cu facturi și contracte legal întocmite și documente de decontare a acestora”.

**2.** Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr.../03.04.2009 emisă de SC .. SRL în valoare de ... lei și a facturii nr.../22.12.2009 emisă de SC... SRL în valoare de ... lei, reprezentând achiziții obiecte de inventar:

- petenta consideră ca art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de organele de control, “invocă o regulă generală a deductibilității cheltuielilor”, iar “inclusiunea în categoriile cheltuielilor deductibile a achizițiilor de obiecte de inventar, reprezentând scaun auto, plită cuptor Beko, hotă Vortex, TV LCD este corectă, deoarece aceste bunuri achiziționate în baza facturilor legal întocmite au fost date în consum, întocmindu-se în acest sens bonuri de consum”;

- societatea susține că “toate aceste obiecte de inventar se regăsesc la sediul subscrisei, putem dovedi oricând existența efectivă a acestor bunuri care sunt utilizate pentru buna desfășurare a activității producătoare de venituri impozabile”;

- contestatoarea menționează că pe timpul desfășurării controlului nu i s-au solicitat explicații scrise despre aceste obiecte de inventar.

**3.** Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor în valoare totală de ... lei și TVA deductibilă de .. lei emise de SC.... SRL:

- societatea susține că organele de inspecție fiscală motivează Decizia de impunere la modul general, reținând că facturile nu îndeplinesc condițiile art.155 alin.(5) lit.f) (adresa beneficiarului) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși aveau obligația de a motiva decizia cu probe sau constatări proprii, pe care nu le-au prezentat, conform prevederilor art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală;

- petenta considera că “organele de control trebuiau să specifice clar care facturi (număr și data) nu îndeplinesc condițiile de deductibilitate și ce anume nu apare completat în factura deoarece pe toate facturile emise de către furnizor apare la adresa beneficiarului ..., MS sau Mureș”;

- potrivit contestatoarei “coroborarea (...) prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal cu soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Inalta Curte de Casație și Justiție - Secțiile Unite, (...) denotă o interpretare superficială și abuzivă a legii de către organele de control”, intenția legiutorului fiind greșit înțeleasă de organele de control, deoarece “decizia face referire, în principal la situația furnizorilor incerti și la completarea datelor esențiale din documentele de proveniență, prevăzute de lege și nici într-un caz la simple erori materiale care nu pot influența situația de fond fiscală a contribuabilului”;

- petenta susține că "toate bunurile achiziționate cu aceste facturi reprezintă mărfuri sau obiecte de inventar, au fost recepționate, sunt operațiuni legale și reale, declarate și de către furnizorul nostru”;

- societatea consideră că “nu poate fi făcută răspunzătoare pentru o faptă <<culpabilă>> săvârșită de o altă persoană juridică pentru care s-ar încălca principiul bunei-credințe în relațiile comerciale, respectiv nu ne poate fi imputată neobservarea formei facturilor sau a altor documente emise de către furnizorul nostru”;

- având în vedere prevederile art.7 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unitatea precizează că organele de control nu i-au adus la cunoștință prevederile pct.81<sup>1</sup> alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/200, “încălcându-se un drept prevăzut de lege”;

- societatea invocă unul din principiile de bază ale contabilității, respectiv principiul prelevanței economicului asupra juridicului;

- petenta reține că “în cazul în care documentele sunt întocmite necorespunzător se putea aplica o amendă contravențională conform art.41 din Legea nr.82/1991, republicată”.

**4.** Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr.../14.09.2010 în valoare de .. și TVA aferent de... lei, emisă de SC ... SRL, reprezentând servicii de întreținere și curățenie parcare conform contract nr.../01.09.2010:

- societatea consideră abuzive constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor cu aceste servicii, “dat fiind faptul că relațiile comerciale au la bază o factură în conformitate cu legislația în vigoare și emisă în baza unui contract încheiat între părți”;

- petenta susține că potrivit art.65 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, inspectorii aveau obligația de a motiva Decizia de impunere cu probe sau constatări proprii, pe care nu le-au prezentat;

- contestatoarea invocă principiul prelevanței economicului asupra juridicului, și susține că “este total nejustificată, din punct de vedere legal, nerecunoașterea legalității achizițiilor de servicii de la SC ... SRL, în condițiile în care subscrisa face dovada tranzacțiilor cu facturi legal întocmite. (...) neregulile

constatate la un furnizor de-al nostru, respectiv SC ... SRL, nu vedem de ce ar influența asupra obligațiilor noastre față de bugetul statului”.

Ca o consecință a nedatorării impozitului pe profit stabilit suplimentar, societatea consideră că “nici majorările de întârziere în sumă de ... lei, calculate de organele de inspecție fiscală nu pot fi reale și nu sunt datorate, în virtutea principiului accessorium sequitur principalem”.

## **Cap.II Taxa pe valoarea adăugată**

**1.** Referitor la neacceptarea deductibilității TVA în sumă totală de ... lei înscrisă în factura nr.../03.04.2009 emisă de SC ... SRL (... lei) și în factura nr.../22.12.2009 emisă de SC ... SRL (... lei):

- societatea precizează că bunurile achiziționate cu facturile de mai sus sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile așa cum sunt ele definite de legislația fiscală, se regăsesc în spațiile de lucru ale societății (mai puțin scaunul auto care se regăsește în mașina firmei) și nu există nici un temei de drept prin care să nu se recunoască dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată;

- petenta apreciază nejustificată stabilirea unei diferențe de TVA în condițiile în care “inspectorii au avut posibilitatea verificării faptice a bunurilor invocate în aceste facturi, dar nu au făcut-o și nici nu ne-au fost solicitate explicații scise în timpul desfășurării controlului”.

**2.** Referitor la neacceptarea deductibilității TVA în sumă totală de .... lei, înscrisă în facturile emise de SC ... SRL:

- contestatoarea arată că toate facturile la care consideră petenta că fac referire organele de control invocând prevederile art.155 alin.(5) lit.d) (adresa furnizorului) au înscris toate datele de identificare la furnizorului: SC ... SRL J/, CUI RO ..., Pitești, str...., nr.... (cam....), jud.Argeș, banca și contul bancar;

- potrivit contestatoarei “a corobora (...) prevederile legale invocate (...) mai sus cu soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Inalta Curte de Casație și Justiție - Secțiile Unite, (...) denotă o interpretare superficială și abuzivă a legii”, intenția legiuitorului fiind de a stabili un “punct de vedere unitar în practica judecătorească referitor la deducerea TVA și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele cuprind mențiuni inexacte sau care nu corespund realității, respectiv legiuitorul se referă la situația furnizorilor incerti și la completarea datelor esențiale din documentele de proveniență, prevăzute de lege, nicidecum la simple erori materiale care nu pot influența situația fiscală de fond a contribuabilului”;

- petenta susține că “norma comunitară dă posibilitatea persoanelor impozabile să prezinte și alte mijloace de probă decât factura în original, dând astfel prelevanța fondului asupra formei (echivalentul principiului prelevanței economicului asupra juridicului statuat de art.11 din Codul fiscal);

- societatea consideră că lipsa unor elemente minimale de formă (strada și numărul din adresa beneficiarului) din facturile emise de SC ... SRL nu poate constitui motiv pentru înlăturarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .... lei.

**3.** Referitor la neacceptarea deductibilității TVA în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr.31/14.09.2010 emisă de SC ...SRL:

- societatea consideră abuzivă stabilirea unei diferențe de TVA în condițiile în care a prezentat documentele legale (factura fiscală și contractul comercial) de proveniență a serviciilor, documente întocmite în conformitate cu legislația în vigoare, datorită neregulilor constatate la furnizor care nu și-a declarat prestarea de servicii efectuată către petentă;

- petenta susține că pentru serviciile de care a beneficiat s-a întocmit Contractul nr.../01.09.2010 și procese verbale de recepție, aceste servicii au fost efectuate și sunt destinate operațiunilor taxabile, în conformitate cu obiectul de activitate al societății (Activități de servicii anexe pentru transporturi terestre);

- societatea reiterează prevederile art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, ale pct.15 lit.A din Anexa nr.1 la O.M.F.P.3512/2008 privind documentele financiar contabile, și susține că potrivit art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, inspectorii aveau obligația de a motiva Decizia de impunere cu probe sau constatări proprii, pe care nu le-au prezentat, aceștia având posibilitatea verificării a bunurilor invocate în facturile de achiziție prezentate în decizia de impunere.

Ca o consecință a nedatorării TVA stabilită suplimentar, societatea consideră că "nici accesoriile în sumă de ... lei nu pot fi reale și nu sunt datorate, în virtutea principiului accessorium sequitur principalem".

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din ...*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../20.12.2011 și Decizia de impunere nr.F-MS .../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

**1) Referitor la impozitul pe profit** (Cap.III pct.1 din raportul de inspecție fiscală)

**a)** În luna august 2009 societatea a înregistrat și tratat drept deductibile fiscal cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloarea facturilor nr..../28.08.2009 și nr....//31.08.2009 emise de către SC ... .. SRL din ... reprezentând, conform specificațiilor înscrise în acestea, "servicii turistice conform contract nr..../31.08.2009", pentru care nu a prezentat organelor de control documente din care să rezulte că serviciile respective au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

La control s-a constatat că în contractul nr..../31.08.2009 și în facturile de mai sus nu se menționează explicit valoarea contractului și natura serviciilor turistice prestate, iar societatea nu a prezentat documente referitoare la persoanele beneficiare, astfel că unitatea verificată nu a fost în măsură să justifice prestațiile și necesitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control au stabilit în sarcina unității un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2009 în sumă de ... lei (... lei x 16%).

b) În lunile aprilie 2009 și decembrie 2009, societatea a înregistrat în contul 603 “Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” contravaloarea bunurilor (scaun auto, plită, cuptor Beko, hotă Vortex, TV LCD) achiziționate în baza facturii nr.../03.04.2009 emisă de către SC ... SRL din Turda în valoare de ... lei și TVA aferentă de ... lei, respectiv a facturii nr.../22.12.2009 emisă de către SC ... SRL din Tg.Mureș în valoare .. lei și TVA aferentă de .. lei.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală unitatea nu a fost în măsură să justifice că bunurile în cauză sunt utilizate în scopul desfășurării activității sale economice, și că acestea s-ar afla la locurile în care societatea își desfășoară activitățile impozabile.

La control s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... x 16%), din care: suma de ... lei (... x 16%) este aferentă trim.II 2009, iar suma de ... lei (... lei x 16%) este aferentă trim.IV 2009.

c) În lunile septembrie 2010 și aprilie 2011, în baza facturilor fiscale emise SC ... SRL societatea a achiziționat bunuri în valoare totală de ... lei și TVA aferentă de ... lei, astfel:

- achiziții de mărfuri (cablu ACY ABY, priză st 105, capac perete) în valoare de ... lei și TVA aferentă de ... lei,
- achiziții de obiecte de inventar în valoare de ... lei și TVA aferentă de .. lei, cheltuielile în cauză fiind considerate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

La control s-a constatat că facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.f) (adresa beneficiarului) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, organele de control au concluzionat că deficiența sus menționată are ca și consecință fiscală diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit aferent trim.III 2010 cu suma de ... lei, respectiv trim.II 2011 cu suma de ... lei.

d) În luna septembrie 2010, în baza facturii fiscale seria AG nr.../14.09.2010 în valoare de .. lei și TVA aferentă de ... lei, având înscrisă ca emitent SC ... SRL, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, contravaloare servicii de întreținere și curățenie parcare, conform contract nr.../01.09.2010.

Din informațiile furnizate de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș vizând tranzacțiile declarate de contribuabili din țară în relația cu contribuabilul supus verificării prin Declarațiile informative 394 aferente perioadei 2008 - 2011, organele de inspecție fiscală au reținut că SC ... SRL nu a declarat livrarea din factura anterior menționată.

Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../09.08.2011, D.G.F.P. Argeș a comunicat faptul că SC ... SRL nu a efectuat tranzacția înscrisă în factura respectivă și nu a înregistrat în contabilitate

operațiuni comerciale derulate cu SC ... SRL, activitatea principală desfășurată de această societate fiind, conform documentelor prezentate, exclusiv activitatea de recuperare a materialelor reciclabile sortate, cod CAEN 3832 (reciclarea paletilor).

Din cele redate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC ... SRL Pitești nu a efectuat livrări și nu a emis facturi către SC ... SRL, astfel că facturile în cauză nu sunt autentice și nu pot constitui, potrivit legii, documente justificative de înregistrare în contabilitate.

La control s-a stabilit că deficiența redată mai sus are ca și consecință diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit aferent trim.III 2010 cu suma de ... lei.

Urmare constatărilor anterioare, redate la cap.III pct.1 lit.a) - d) din raportul de inspecție fiscală, organele de control au stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei**, din care ... lei (.. lei x 16%) - impozit pe profit suplimentar aferent anului 2009, iar .. lei (... lei x 16%) - impozit pe profit suplimentar aferent perioadei fiscale 01.01.2010 - 30.09.2010.

Totodată, prin **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011** în sarcina unității a fost lăsată măsura de corectare a registrului de evidență fiscală.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cu ocazia controlului au fost calculate **accesorii aferente în sumă totală de .. lei**, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care suma de .. lei reprezintă majorari de întârziere/dobânzi, iar suma de... lei reprezintă penalități de întârziere (modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală).

**2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată** (Cap.III pct.3 din raportul de inspecție fiscală)

**a)** Constatarea redată la cap.III pct.1“Impozitul pe profit” lit.b) din raportul de inspecție fiscală are influența și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sensul că, în baza facturii nr.../03.04.2009 emisă de către SC ... SRL din Turda în valoare de .. lei, respectiv a facturii nr.../22.12.2009 emisă de către SC ... SRL din Tg.Mureș în valoare de .. lei, reprezentând achiziții de bunuri (scaun auto, plită, cuptor Beko, hotă Vortex, TV LCD), societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (.. lei + ... lei).

La solicitarea organelor de control unitatea nu a fost în măsură să justifice că bunurile achiziționate, mai sus menționate, sunt utilizate în scopul desfășurării activității sale economice și că acestea se află la locurile în care societatea își desfășoară activitățile impozabile, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

**b)** Potrivit celor redate la cap.III pct.1“Impozitul pe profit” lit.c) din raportul de inspecție fiscală, la control s-a constatat că în lunile septembrie 2010 și

aprilie 2011, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei în baza facturilor fiscale emise de SC ... SRL, facturi care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.d) (adresa furnizorului), respectiv la art.155 alin.(5) lit.f) (adresa beneficiarului) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, organele de control au stabilit că suma de... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

c) Organele de control au stabilit că deficiența redată la cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" lit.d) din raportul de inspecție fiscală are influența și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sensul că, întrucât societatea nu a putut dovedi realitatea operațiunii consemnate în factura fiscală seria AG nr../14.09.2010 în valoare de.. lei și TVA aferentă de ... lei, având înscrisă ca emitent SC ... SRL, unitatea nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, fiind încălcate prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care taxa pe valoarea adăugată în suma menționată reprezintă obligație suplimentară de plată.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de... lei (... lei + ... lei +... lei), cu ocazia controlului au fost calculate **accesorii aferente în sumă totală de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere (modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că faptele prezentate la cap.III pct.1 lit.d) și pct.3 lit.c) din Raportul de inspecție fiscală nr.../20.12.2011 ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind întocmit Procesul verbal nr.../19.12.2011 (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) și transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș Sesizarea penală nr.../22.12.2011.

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

**1. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit;

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

**D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile turistice,**



**în condițiile în care contestatoarea nu demonstrează realitatea și necesitatea serviciilor respective.**

În fapt, în luna august 2009 în baza facturilor nr.../28.08.2009 și nr.../31.08.2009 emise de către SC ... SRL din ..., reprezentând, conform specificațiilor înscrise în acestea, “servicii turistice conform contract nr.../31.08.2009”, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .. lei, considerate ca fiind deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au reținut că în contractul nr.../31.08.2009 și în facturile anterioare nu se menționează explicit valoarea contractului și natura serviciilor turistice prestate, iar în timpul controlului societatea nu a prezentat documente referitoare la persoanele beneficiare.

La control s-a concluzionat că unitatea verificată nu a fost în măsură să justifice realitatea și necesitatea serviciilor respective, în valoare totală de.. lei, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care s-a stabilit ca datorat un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2009 în sumă de .. lei (... lei x 16%).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*“(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. [...].”*

De asemenea, art.21 din același act normativ, stipulează:

*“(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”.*

Conform pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

*“22. 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 prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...].”*

Referitor la prevederile legale anterior citate, în Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...].”*

Conform textelor de lege mai sus invocate, se retine ca cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Fata de prevederile legale sus mentionate, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile turistice, SC ... SRL din ... a prezentat organelor de control facturile fiscale nr..../28.08.2009 și nr..../31.08.2009 emise de către SC ... .. SRL reprezentând “servicii turistice conform contract nr../31.08.2009”, precum și contractul menționat.

Prin contestația formulată petenta apreciază ca “nejustificată, din punct de vedere legal, nerecunoașterea legalității și necesității achizițiilor de servicii de la SC ..... SRL, în condițiile în care societatea noastră face dovada tranzacțiilor cu facturi și contracte legal întocmite și documente de decontare a acestora”, și susține că inspectorii nu au motivat ce documente justificative ar fi trebuit prezentate, potrivit art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, inspectorii având obligația de a motiva decizia de impunere cu probe sau constatări proprii.

Susținerea petentei potrivit căreia “pentru livrările de bunuri și prestările de servicii fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societățile nu sunt obligate să întocmească facturi în conformitate cu prevederile Codului fiscal, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanța, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar etc.” nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, neavând relevanță în speță în condițiile în care în cauză au fost emise facturile fiscale nr..../28.08.2009 și nr..../31.08.2009.

Față de cele de mai sus se reține că, pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile turistice la calculul impozitului pe profit, societatea trebuia să facă dovada ca serviciile turistice facturate și înregistrate în contabilitate au fost efectiv

prestate în folosul activității pe care o desfășoară, cu alte cuvinte să dovedească necesitatea efectuării prestației în scopul realizării de venituri impozabile.

SC ... SRL din ..., prin contestația formulată, nu aduce argumente suplimentare, însoțite de documente, de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, rezumându-se în a invoca faptul că “societatea noastră face dovada tranzacțiilor cu facturi și contracte legal întocmite și documente de decontare a acestora”.

Se rețin constatările organelor de control redată în Raportul de inspecție fiscală nr.../20.12.2011, potrivit căror:

“ (...) nici în contractul nr.../31.08.2009 și nici în facturile mai sus menționate nu se menționează explicit valoarea contractului și natura serviciilor turistice, în timpul controlului neprezentându-se documente referitoare la persoanele beneficiare. (...)”

Având în vedere faptul că unitatea nu a prezentat documente justificative, se constată că aceasta nu este în măsură să justifice prestațiile și nici necesitatea acestor cheltuieli în cuantum de ... lei, nefiind îndeplinite condițiile legale pentru deductibilitatea acestora”.

De asemenea, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul nr.../31.01.2012 cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa având același număr, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../02.02.2012, potrivit căror:

“(...) precizăm că prin actul de control organele de inspecție fiscală nu au reținut că societatea nu a prezentat factura sau contractul economic, ci că documentele prezentate în timpul controlului nu justifică faptul că serviciile respective au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, proba fiind constituită de documentele prezentate de către societate (factura, contract)”.

Având în vedere cele prezentate mai sus și aplicând principiul de drept *sarcina probei incumbă reclamantului*, se reține ca societatea contestatoarea avea obligația să demonstreze cu documente realitatea prestării serviciilor facturate, precum și faptul ca acestea au fost desfășurate în scopul realizării de venituri impozabile.

Documentele prezentate cu ocazia controlului și invocate de petentă în contestația formulată (facturi fiscale și contract) nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației intrucat nu rezulta cine sunt persoanele care au beneficiat de serviciile turistice si nu rezulta scopul pentru care aceste servicii au fost prestate.

Mai mult, din documentele prezentate nu poate fi stabilită realitatea acestor cheltuieli, necesitatea efectuării lor în scopul obținerii de venituri, astfel încât să se poată constata ca sumele înregistrate au fost corect înregistrate, având în vedere ca orice relație comercială trebuie să aibă la bază documente care să poată permite verificarea realității operațiunilor și modul de cuantificare a acestora.

Prin urmare, contestatoarea nu face dovada că cheltuielile cu serviciile turistice au fost efectuate în interesul societății, respectiv că nu sunt necesare societății contestatoare în vederea desfășurării activității proprii aducătoare de venituri impozabile, prin prezentarea de înscrisuri edificatoare în acest sens.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor în suma de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit cărora “Contestația poate fi respinsă ca:

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

*urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația* pentru capătul de cerere reprezentând *impozit pe profit în sumă de .. lei* (... lei x 16%).

În contextul celor prezentate, întrucât prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit și nici documente sau situații din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat de organele fiscale, societatea invocând doar că urmare nedatorării impozitului pe profit stabilit suplimentar, “nici majorările de întârziere (...), calculate de organele de inspecție fiscală nu pot fi reale și nu sunt datorate, în virtutea principiului accessorium sequitur principalem”, și având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept invocat de contestatoare, potrivit căruia secundarul urmează principalul, *contestația* formulată de S.C. ... S.R.L. din ..., urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru *accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de .... lei* (... lei majorări/dobânzi + .. lei penalități de întârziere), determinate de organele de inspecție fiscală în anexa nr.1 la adresa nr.../03.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../03.09.2012.

## **2. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând:**

- ... lei - **impozit pe profit;**
- ... lei - **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei - **taxă pe valoarea adăugată;**
- ... lei - **majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu bunuri achiziționate (scaun auto, plită, cuptor Beko, hotă Vortex, TV LCD) , respectiv asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că societatea nu demonstrează cu documente justificative că bunurile achiziționate au fost destinate utilizării în scopul desfășurării activității sale economice, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, la cap.III pct.1 lit.b) și pct.3 lit.a) din Raportul de inspecție fiscală nr.../20.12.2011, organele de control au constatat că S.C. ... S.R.L. din ... a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate în contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" și a dedus TVA aferentă în sumă totală de ... lei, în baza facturii nr.../03.04.2009 emisă de către SC ... SRL din Turda în valoare de .. lei și TVA aferentă de .. lei, respectiv a facturii nr.../22.12.2009 emisă de către SC ... SRL din Tg.Mureș în valoare de .. lei și TVA aferentă de ... lei, reprezentând bunuri achiziționate (scaun auto, plită, cuptor Beko, hotă Vortex, TV LCD) pentru care unitatea verificată nu a fost în măsură să justifice utilizarea lor în scopul desfășurării activității sale economice, și că acestea s-ar afla la locurile în care societatea își desfășoară activitățile impozabile.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(1), respectiv ale art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare constând în: impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... x 16%), respectiv taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ... lei.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

"Art.19

Reguli generale

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

[...]

Art.21

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***".

În legătură cu aceste prevederi legale, pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează:

*"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"*.

În susținerea contestației formulate petenta invocă faptul că "inclusiunea în categoriile cheltuielilor deductibile a achizițiilor de obiecte de inventar, reprezentând scaun auto, plită cuptor Beko, hotă Vortex, TV LCD este corectă, deoarece aceste bunuri achiziționate în baza facturilor legal întocmite au fost date în consum, întocmindu-se în acest sens bonuri de consum", precum și că "toate aceste obiecte de inventar se regăsesc la sediul subscrisei, putem dovedi oricând existența

efectivă a acestor bunuri care sunt utilizate pentru buna desfășurare a activității producătoare de venituri impozabile”.

Aceste susțineri ale petentei nu sunt de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală întrucât, nici cu ocazia formulării contestației petenta nu a prezentat documente care să justifice utilizarea bunurilor achiziționate în scopul desfășurării activității economice a acesteia, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate și faptul că petenta nu a prezentat în susținerea contestației argumente și documente justificative care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește capătul de cerere privind ***impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, contestația petentei este neîntemeiată.***

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, **în drept**, la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: "*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*"

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, legiuitorul condiționează dreptul de deducere a TVA de utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile în cauză.

În speță, având în vedere că petenta la control nu a prezentat documente prin care să justifice că bunurile achiziționate de contestatoarele sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au reținut că sunt aplicabile prevederile art.128 "*Livrarea de bunuri*" alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; "*

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. c) din același act normativ, "*(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: [...]*

*c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5) [...], prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. [...]"*

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, preluarea de către S.C. ... S.R.L. a bunurilor achiziționate de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care

nu au legătură cu activitatea economică desfășurată este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, dacă taxa aferentă acestor bunuri a fost dedusă.

Prin contestația formulată petenta susține că bunurile achiziționate cu facturile de mai sus sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile așa cum sunt ele definite de legislația fiscală, se regăsesc în spațiile de lucru ale societății (mai puțin scaunul auto care se regăsește în mașina firmei) și nu există nici un temei de drept prin care să nu se recunoască dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Societatea apreciază ca nejustificată stabilirea unei diferențe de TVA în condițiile în care "inspectorii au avut posibilitatea verificării faptice a bunurilor invocate în aceste facturi, dar nu au făcut-o și nici nu ne-au fost solicitate explicații scrise în timpul desfășurării controlului", organele de inspecție fiscală având sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, potrivit art.65 din Codul de procedură fiscală.

Față de aceste susțineri, în soluționarea contestației se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul nr.../31.01.2012 cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../02.02.2012, potrivit căror:

"(...) societatea nu poate demonstra că scaun auto transport copii a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile, iar plita cuptor Beko, hota Vortex, obiecte de inventar utilizabile în bucătărie sunt utilizate în locurile în care societatea își desfășoară activitățile impozabile, atâta timp cât societatea nu are amenajate asemenea spații, iar TV LCD nu se justifică atâta timp cât în perioada la care se face referire contribuabilul a mai achiziționat un televizor, iar societatea are în obiectul de activitate și vânzarea de televizoare".

Având în vedere cele reținute mai sus, în raport cu dispozițiile legale anterior citate, întrucât contestatoarea nici în susținerea contestației nu a făcut dovada utilizării acestor bunuri în scopul activității sale economice, neprezentând documente prin care să justifice că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține ca neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia "nu există nici un temei de drept prin care să nu se recunoască dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată".

Față de susținerea petentei potrivit căreia „inspectorii .... aveau obligația de a motiva Decizia de impunere cu probe sau constatări proprii pe care nu le-au prezentat”, invocând prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere fundamentată pe motive de fapt și temeiuri de drept, astfel că susținerea petentei potrivit căreia inspectorii aveau obligația motivării deciziei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În speță se rețin prevederile art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală unde se stipulează: „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, astfel că petenta avea obligația de a justifica prin documente, în cazul analizat, că bunurile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, în mod legal la control s-a procedat la colectarea *taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei*, prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare, *contestația* formulată urmând a fi *respinsă ca neîntemeiată* pentru acest capăt de cerere.

În contextul celor prezentate, întrucât prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată și nici documente sau situații din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat de organele fiscale, societatea invocând doar că urmare nedatorării debitelor (impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată) stabilite suplimentar, "nici majorările de întârziere (...), calculate de organele de inspecție fiscală nu pot fi reale și nu sunt datorate, în virtutea principiului accessorium sequitur principalem", și având în vedere faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept invocat de contestatoare, potrivit căruia secundarul urmează principalul, *contestația* formulată de S.C. ... S.R.L. din ..., urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* și pentru *accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de ... lei* (... lei majorări/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), respectiv pentru *accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei* (... lei majorări/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), determinate de organele de inspecție fiscală în anexa nr.1, respectiv nr.2 la adresa nr.../03.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../03.09.2012.

**3. În fapt**, la cap.III pct.1 lit.c) și pct.3 lit.b) din Raportul de inspecție fiscală nr.../20.12.2011, organele de control au constatat că în lunile septembrie 2010 și aprilie 2011, societatea a achiziționat mărfuri (cablu ACY ABY, priză st 105, capac perete) și obiecte de inventar, pentru care a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei, respectiv în sumă de .. lei și a dedus TVA în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei, în baza facturilor fiscale emise SC ... SRL, facturi care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.f) (adresa beneficiarului) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, organele de control au concluzionat că deficiența sus menționată are ca și consecințe fiscale:

**a)** diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit aferent trim.III 2010 cu suma de... lei și, implicit a **impozitului pe profit datorat** cu suma de .. lei, acesta fiind determinat de organele de inspecție fiscală în anexa nr.1 la adresa nr.../03.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../03.09.2012;

**b)** diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit aferent trim.II 2011 cu suma de... lei, astfel că prin **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011** în sarcina unității a fost lăsată măsura de corectarea a registrului de evidență fiscală;

**c)** diminuarea **TVA datorată bugetului de stat** cu suma totală de .. lei (... lei + ... lei).



**3a) Referitor la suma totală de ... lei reprezentând:**

**-... lei - impozit pe profit;**

**- .... lei - majorari de întârziere aferente impozitului pe profit,**

**- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;**

**- ... lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor, respectiv asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative.**

**În ceea ce privește impozitul pe profit, în drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:**

*"(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:**

***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;"***

coroborat cu dispozițiile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora:

**"12.Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității 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 prevederilor art. 21 din Codul fiscal".**

**Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art.6 alin. (1) și alin.(2), prevede următoarele:**

**"Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz".**

**În speță sunt aplicabile și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, emis în temeiul Legii contabilității nr.82/1991, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care la**

**la punctul 2 din anexa nr. 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, prevede următoarele:**

**"2. [...] Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare".**

Potrivit art.1 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, "(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, **conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal".

Art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, stipulează următoarele:

*"(5) 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;*

*[...]*

*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;"*.

Din textele de lege menționate mai sus, în vigoare la data emiterii facturilor din luna septembrie 2010 și aprilie 2011, se reține că, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, iar documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În ceea ce privește factura, document ce a stat la baza înregistrărilor cheltuielilor de către societate, din textele de lege menționate rezultă că aceasta trebuie să cuprindă o serie de informații obligatorii ce sunt prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, republicată și ale art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind aprobarea Codului Fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, **Înalta Curte de Casatie si Justitie - Sectiile Unite, prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007**, a decis ca „**taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA**”.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a considerat ca fiind deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă de... lei în baza facturilor fiscale emise de SC ... SRL, facturi care nu a fost completate cu toate elementele prevăzute de formular (lipsă adresa beneficiar).

Prin contestația formulată petenta invocă următoarele:

- "organele de control trebuiau să specifice clar care facturi (număr și data) nu îndeplinesc condițiile de deductibilitate și ce anume nu apare completat în factura deoarece pe toate facturile emise de către furnizor apare la adresa beneficiarului ..., MS sau Mureș";

- potrivit contestatoarei "coroborarea (...) prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal cu soluția pronunțată în Decizia nr.V/15.01.2007, emisă de Inalta Curte de Casație și Justiție - Secțiile Unite, (...) denotă o interpretare superficială și abuzivă a legii de către organele de control", intenția legiuitorului fiind greșit înțeleasă de organele de control, deoarece "decizia face referire, în principal la situația furnizorilor incerti și la completarea datelor esențiale din documentele de proveniență, prevăzute de lege și nici într-un caz la simple erori materiale care nu pot influența situația de fond fiscală a contribuabilului";

- petenta susține că "toate bunurile achiziționate cu aceste facturi reprezintă mărfuri sau obiecte de inventar, au fost recepționate, sunt operațiuni legale și reale, declarate și de către furnizorul nostru";

- societatea consideră că "nu poate fi făcută răspunzătoare pentru o faptă <<culpabilă>> săvârșită de o altă persoană juridică pentru care s-ar încălca principiul bunei-credințe în relațiile comerciale, respectiv nu ne poate fi imputată neobservarea formei facturilor sau a altor documente emise de către furnizorul nostru".

Față de aceste susțineri, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../31.01.2012, și anume:

*"(...) având în vedere că este vorba de un număr relativ mic de facturi, emise de către un singur furnizor, s-a considerat că prezentarea în copie a tuturor facturilor emise de către SC ... SRL, ca și anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, furnizează toate datele referitoare la constatarea în cauză. De altfel, (...) petenta menționează "lipsește adresa pe toate facturile emise ...".*

*Facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) lit.f) (adresa beneficiarului) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în facturile în cauză nefiind înscrise elementele obligatorii privind strada, număr, așa cum prevăd normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care la pct.72 pct.(5) stipulează că: (5) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. Menționăm că din consultarea bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice la adresa <http://anaf.mfinante.ro/> au rezultat următoarele informații:*

*SC ... SRL este în insolvență începând cu data de 16.12.2010, ultimul decont privind TVA depus fiind cel aferent lunii martie 2010, iar ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național*

fiind cea aferentă trimestrului II 2010; obiectul principal de activitate declarat al SC ... SRL este "Comerț cu ridicata al zahărului, ciocolatei și produselor zaharoase".

Din informațiile furnizate de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș vizând tranzacțiile declarate de contribuabili din țară în relația cu contribuabilul supus verificării prin Declarațiile informative 394 aferente perioadei 2010 - 2011 a rezultat faptul că deși SC ... SRL a declarat achiziții în sem. II 2010 și sem. I 2011 de la furnizorul în cauză, acesta nu declară livrările respective.

Astfel, din cele redate mai sus, rezultă că firma care figurează drept furnizor pentru SC ... SRL în perioadele în care acesta declară achiziții de la SC ... SRL, acesta a avut un comportament specific firmelor tip "fantomă".

În situația prezentată nu a fost posibilă corectarea documentelor de către furnizori în timpul controlului (prevăzută la art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal)".

Având în vedere cele prezentate mai sus și prevederile legale anterior citate, se reține că în mod corect organele de inspecție au considerat că nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de.... lei înscrise în facturi care nu pot dobândi calitatea de document justificativ.

În consecință, ținând cont de principiul de drept potrivit caruia secundarul urmează principalul, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății atât în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de ... lei** (... lei x 16%), cât și pentru **accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de ... lei** (... lei majorări/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), determinate de organele de inspecție fiscală în anexa nr.1 la adresa nr.../03.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../03.09.2012.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată, în drept**, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi:

- **art.146 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere" alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care 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)".*

În legătură cu aceste prevederi, pct.46 alin.(1) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, stipulează următoarele:

*"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78 ".*

- **art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, potrivit căruia:

*" 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;*

*[...]*

*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;[...]"*.

**- pct.72 pct. (4) și (5) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare, care la stipulează că:

*"(4) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. [...]*

*(5) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul.[...]"*.

**- Anexa 1 pct.2 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008** privind documentele financiar-contabile, potrivit căroră:

*„Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”*.

Din prevederile legale anterior precizate, se reține că, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau care urmează să fie livrate, cu condiția ca documentele justificative în care sunt consemnate aceste operațiuni să prezinte toate elementele principale de identificare.

Ca urmare, taxa pe valoarea adăugată nu se poate deduce dacă documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.

Referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a se stabili că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că **"taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA”**.

Având în vedere normele legale sus menționate, se reține că facturile fiscale emise SC ... SRL în baza căroră societatea a dedus TVA în sumă de ... lei, nu

înrutesc condițiile impuse de lege, deoarece acestea nu cuprind toate informațiile referitoare la adresa cumpărătorului, lipsind strada și numărul.

S.C. ... S.R.L. nu a procedat la corectarea facturilor în baza cărora a dedus TVA în sumă de ... lei nici la control și nici ulterior, atașat contestației nefiind prezentat vreun document corectat care să însoțească documentul inițial.

Susținerea petentei potrivit căreia organele de inspecție „... aveau obligația să ne permită corectarea documentelor în timpul controlului ...încălcându-ne un drept prevăzut de lege” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pe motiv că aplicarea prevederilor art. 159 din Codul fiscal și pct. 81<sup>2</sup> alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 de către contribuabil nu poate fi îngădită de către organele de inspecție, legiuitorul nelăsând la latitudinea acestora din urmă aplicarea prevederilor legale; astfel, societatea care se află în situația în care documentele justificative pentru înregistrarea în contabilitate nu conțin toate informațiile ori acestea sunt incomplete, inexacte sau nu corespund realității are posibilitatea corectării acestora pe perioada desfășurării inspecției fiscale sau după aceasta, condiția obligatorie fiind aceea de nemodificare a bazei de impunere sau a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea petentei, potrivit căreia, în cazul în care documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor, respectiv a taxei pe valoarea adăugată erau întocmite necorespunzător, organele de control puteau aplica o sancțiune contravențională în baza prevederilor art. 41 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilirea unei diferențe de impozit pe profit, respectiv TVA fiind abuzivă, se reține faptul că, în speță, nu sunt aplicabile prevederile legale invocate de petentă, nefiind vorba despre reconstituirea unor documente pierdute, sustrate sau distruse și nici despre faptul că unitatea nu ar fi întocmit sau utilizat documente pentru operațiunile efectuate, înregistrate în contabilitate. Așa cum s-a arătat, organele de inspecție fiscală au concluzionat că documentele prezentate nu furnizau toate informațiile cerute de legislația în materie.

Având în vedere prevederile legale anterior citate și faptul că facturile emise de SC ... SRL nu sunt completate cu toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, se concluzionează că unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, ***contestația petentei urmând a fi respinsă ca neîntemeiată*** atât în ceea ce privește ***taxa pe valoarea adăugată în suma menționată***, cât și pentru ***accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei*** (... lei majorări/dobânzi + .. lei penalități de întârziere), determinate de organele de inspecție fiscală în anexa nr.2 la adresa nr..../03.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../03.09.2012.

**3b) În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..../20.12.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, are competența de a soluționa acest capat de cerere, în condițiile în**

**care aceasta dispozitie nu se refera la stabilirea masurii de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../20.12.2011, organele de inspectie fiscala, având în vedere constatarile consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr.F-MS .../20.12.2011, au dispus:

"Corectarea registrului de evidență fiscală, în sensul că societatea va cuprinde la data de 30.06.2011, cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ... lei stabilite cu ocazia inspecției fiscale" .

**În drept**, potrivit art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,“(1) **Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre: [...]**

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, **pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; [...]**”.

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestatăii, are competenta de solutionare numai a contestatiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare si numai contestatii care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesoriile acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.

Prin urmare, având în vedere dispozitiile legale imperative citate mai sus si întrucât masurile stabilite în sarcina S.C. ... S.R.L. din ... prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..../20.12.2011 nu se refera la stabilirea masurii de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestatăii, nu are competenta de solutionare a dispozitiei de masuri în cauza, aceasta intrând în competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

**“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”**

coroborate cu punctul 5.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care prevede:

*“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de masuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedura fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în libera circulație etc.”,*

fapt pentru care pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscală în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..../20.12.2011.

**4) Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit;
- .. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

**cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestatii, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru constatările în baza cărora au fost stabilite suplimentar aceste obligații fiscale, consemnate în Raportul de inspectie fiscală nr..../20.12.2011 și Decizia de impunere nr..../20.12.2011, organele de control au sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor savârșirii unor infracțiuni.**

**În fapt**, la cap.III pct.1 “Impozitul pe profit” lit.d), respectiv pct.3 lit.c) din raportul de inspectie fiscală organele de control au reținut că în luna septembrie 2010, în baza facturii fiscale seria AG nr..../14.09.2010 emisă de SC ... SRL, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei reprezentând contravaloare servicii de întreținere și curățenie parcare, conform contract nr.../01.09.2010, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Din informațiile furnizate de Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș vizând tranzacțiile declarate de contribuabili din țară în relația cu contribuabilul supus verificării prin Declarațiile informative 394 aferente perioadei 2008 - 2011, organele de inspectie fiscală au reținut că SC ... SRL nu a declarat livrarea din factura anterior menționată.

Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr.../09.08.2011, D.G.F.P. Argeș a comunicat faptul că SC ... SRL nu a efectuat tranzacția înscrisă în factura respectivă și nu a înregistrat în contabilitate operațiunile comerciale derulate cu SC ... SRL, activitatea principală desfășurată de această societate fiind, conform documentelor prezentate, exclusiv activitatea de recuperare a materialelor reciclabile sortate, cod CAEN 3832 (reciclarea paleților).



Din cele redate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC ... SRL Pitești nu a efectuat livrări și nu a emis facturi către SC ... SRL, astfel că facturile în cauză nu sunt autentice și nu pot constitui, potrivit legii, documente justificative de înregistrare în contabilitate.

La control s-a stabilit că deficiența redată mai sus are ca și consecință diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit aferent trim.III 2010 cu suma de .. lei, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată au reținut că întrucât societatea nu a putut dovedi realitatea operațiunii consemnate în factura fiscală seria AG nr.../14.09.2010 emisă de SC ... SRL, unitatea nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, fiind încălcate prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care taxa pe valoarea adăugată în suma menționată reprezintă obligație suplimentară de plată.

Întrucât faptele consemnate la cap.III pct.1 lit.d) și pct.3 lit.c) din Raportul de inspecție fiscală nr.../20.12.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.43 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, a fost întocmit **Procesul verbal nr.../19.12.2011, prin adresa nr.../22.12.2011** organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală **sesizând Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș** în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii anterior menționate.

Potrivit art.43 Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, "Efectuarea cu știința de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știința a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii".

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

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

[...]

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

**În drept**, în speta sunt incidente prevederile art.214 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia "(1) **Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) **organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor savârșirii unei infracțiuni a carei**

constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

[...]

**(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]"**.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, se stipulează că *"Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni"*.

În cauza, obiectul litigiului izvorăște din constatările consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la cap.III pct.1 lit.d) și pct.3 lit.c) din Raportul de inspecție fiscală nr..../20.12.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, constatări potrivit cărora societatea verificată a înregistrat în contabilitate cheltuieli în sumă de ... lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în baza facturii fiscale seria AG nr.../14.09.2010 emisă de SC ... SRL, societate care, potrivit adresei D.G.F.P. Argeș înregistrată la D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..../09.08.2011, nu a efectuat tranzacția înscrisă în factura respectivă și nu a înregistrat în contabilitate operațiuni comerciale derulate cu SC ... SRL, activitatea principală desfășurată de această societate fiind, conform documentelor prezentate, exclusiv activitatea de recuperare a materialelor reciclabile sortate, cod CAEN 3832 (reciclarea paleților), influența fiscală a acestor constatări constând în diminuarea nejustificată cu suma de .. lei a bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit aferent perioadei de referință, respectiv deducerea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, și implicit diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat constând în impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Aceste fapte ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, aspecte despre care, așa cum s-a arătat în conținutul prezentei decizii, au fost sesizate organele de urmărire abilitate pentru efectuarea cercetărilor.

În consecință, numai în funcție de stabilirea cauzelor care au condus la diminuarea obligațiilor fiscale se poate asigura soluționarea legală și temeinică a

contestației, solutionarea cauzei pe latura penală putând determina adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat urmare acestor constatari. Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr.../20.12.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../20.12.2011, și cercetările care urmează a se efectua pe latura penală există o strânsă interdependență de care depinde solutionarea cauzei în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "penalul ține în loc civilul".

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

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

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

Având în vedere cele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art.19 alin.2 din Codul de Procedură Penală, se reține că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care *se va suspenda soluționarea contestației* în ceea ce privește *impozitul pe profit în sumă de .. lei (... lei x 16%) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.*

Ținând cont de faptul că stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept secundarul urmează principalul, *contestația* formulată de S.C. ... S.R.L. din ..., urmează a *fi suspendată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de .. lei (... lei majorări/dobânzi + ... lei penalități de întârziere)*, respectiv pentru *accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei majorări/dobânzi + ... lei penalități de întârziere)*, determinate de organele de inspecție fiscală în anexa nr.1, respectiv nr.2 la adresa nr.../03.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../03.09.2012.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii.

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

### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din ...**, pentru suma totală de **... lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- .... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Constatarea necompetenței materiale** a D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații pentru capatul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 și transmiterea contestației formulată de S.C. ... S.R.L. din ... împotriva acestui act administrativ fiscal, D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală spre competența soluționare.

**3. Suspendarea soluționării** contestației pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

stabilite prin Decizia de impunere nr..../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**

