



DECIZIA nr...../31.01.2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. S.R.L.
cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str....., nr..., jud.Mureș
înregistrată sub nr...../13.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S.R.L. cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str....., nr....., jud.Mureș**, asupra contestației nr./13.07.2012 formulată împotriva Deciziei de impunere F...../21.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală [în baza Raportului de inspecție fiscală F...../21.06.2012, comunicate petentei la data de 21.06.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr. 44530/13.07.2012, 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 majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **..... lei** reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **..... lei** reprezentând impozit pe dividende;
- **..... lei** reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe dividende;
- **..... lei** reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende;

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități 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 procedură fiscală republicat, D.G.F.P. Mureș], prin Biroul Soluționare Contestații, este legal [investit să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-...../21.06.2012336/ 27.04.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F..../21.06.2012, invocând următoarele:

I. Aspecte de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală :

1. Petenta susține că un prim viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrative fiscale contestate rezidă în faptul că decizia de impunere a fost emisă în aceeași dată cu data emiterii raportului de inspecție fiscală, respectiv 21.06.2012.

Petenta invocă prevederile art. 109, alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: „*La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale....*”.

Din textul de lege anterior citat petenta a reținut că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu; practic numai după aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere de către organul fiscal competent.

Ca urmare, petenta concluzionează că emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere.

2. Petenta susține că un al doilea viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrative fiscale contestate, rezidă în faptul că în data de 14.06.2012 contestatoarei i-a fost comunicat un aviz de inspecție fiscală în baza căruia se specifică data de începere a inspecției fiscale 29.06.2012, fiind vorba de un control de fond.

Petenta precizează că inspecția fiscală inițial demarată a fost deja finalizată prin emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

3. Petenta susține că un al treilea viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrative fiscale contestate, rezidă în faptul că pe perioada

controlului, inspectorii fiscali au solicitat reprezentantilor legali ai contribuabilului o serie de informatii, pe care le-au furnizat, insa inspectorii fiscali au apreciat ca informatiile respective sunt nerelevante sub aspectul examinarii starii de fapt ori a raporturilor juridice relevante pentru impunere.

Petenta consideră că inspectorii fiscali nu au perseverat in a obtine si alte date suplimentare prin analizarea notelor de recepție a materialelor achizitionate in baza facturilor verificate, a notelor contabile de dare in consum a acestora, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretand dupa bunul plac si in defavoarea contribuabilului documentele ce au fost puse la dispozitie. Aceste aspecte nu pot releva decat lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita si obtine din partea persoanelor indreptatite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspectiei fiscale prin identificarea in mod corect si concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere. Sub acest aspect, nelegalitatea actelor administrativ fiscal contestate rezidă tocmai în greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Petenta concluzionează că actele atacate au fost emise fără respectarea prevederilor art. 103 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, nu au fost respectate drepturile și obligațiile contribuabilului prevăzute în CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor, ceea ce a condus la emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar mijloacele de probă puse la dispoziția inspectorilor au fost administrate și apreciate în mod eronat.

Petenta citează prevederile art. 103 din Codul de procedură fiscală și analizează conținutul acestora, concluzionând că inspectorii fiscali nu au luat în considerare faptul că societatea și-a exprimat disponibilitatea de a acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspectiei fiscale.

Astfel, petenta precizează că s-a solicitat organelor de inspecție respectarea dreptului de a le pune la dispoziție înscrisuri doveditoare pentru dovedirea bunei credințe, în sensul că materiale achizitionate de catre aceasta in baza facturilor verificate au fost folosite in ciclul de productie realizat de subscria, fiind receptionate cu documente contabile si date in consum tot in baza unor documente contabile justificative.

Petenta subliniază nelegalitatea actelor atacate și prin prisma faptului că inspecția fiscală s-a realizat fără verificarea tuturor documentelor care ar fi justificat quantumul veniturilor realizate de aceasta în domeniul său de activitate, înregistrate în evidența contabilă.

Petenta consideră că toate aspectele de nelegalitate invocate la acest punct din contestație au determinat reținerea unei stări de fapt contrare realității, concretizată prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, fără ca acestea să aibă corespondent în situația economică a societății verificate.

II. Aspecte de netemeinicie ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală :

Cu privire la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale contestate, petenta face următoarele precizări:

SC SRL a achizitionat de la S.C. S.R.L. din localitatea Bistrita, str.i, nr....., sc....., ap...3, jud.Bistrita Nasaud, in perioada septembrie-decembrie 2010, "alte materiale consumabile" si anume soda caustica, detergenti TIP A si TIP B, antispumant, saci big-bax, cuie si sarma in suma totala de 205.331 lei, la care se adaugă TVA in suma de lei. Aceste achizitii s-au efectuat lunar in functie de necesarul de materiale stabilit de societate pentru obtinerea unei productii de fulgi pet de calitate superioara, productie ce a fost livrata intracomunitar in proportie de peste 42 %. Avand in vedere ca societatea era nou infiintata si incerca sa dovedeasca faptul ca productia de fulgi pet realizata este la un nivel competitiv in Comunitatea Europeana, a urmarit cu atentie calitatea si cantitatea materialelor achizitionate pentru realizarea productiei. In procesul de analiza al ofertelor de pret la materialele de productie s-a apreciat ca oferta facuta de S.C. S.R.L. se incadreaza in limitele de buget acceptate pentru realizarea productiei lunare de produse, astfel au fost lansate comenzi lunare de aprovizionare pentru aceste tipuri de materiale. Materialele au fost livrate si facturate de S.C. S.R.L. și s-a procedat la efectuarea receptiei materialelor achizitionate atat din punct de vedere calitativ si cantitativ cat si din punct de vedere valoric. In acest sens au fost intocmite conform procedurilor legale, note de receptie semnate si stampilate de persoanele abilitate. Ulterior materialele au fost date in consum in cadrul sectiei de productie. Atat receptiile de materiale cat si consumurile au fost evidentiata si in fisele de materiale pe care societatea le intocmeste conform prevederilor legale.

Datoria pe care societatea o inregistra lunar in urma acestor achizitii a fost achitata prin ordine de plata depuse la Banca SA, platile realizandu-se lunar incepand cu luna octombrie 2010.

SC SRL a actionat de buna credinta in desfasurarea activitatii sale astfel că in luna septembrie 2010 a verificat pe siteul Ministerului de Finante si pe siteul Portalul Instantelor daca S.C. S.R.L. este o societate care s-a confruntat cu probleme fiscale sau juridice, iar în urma acestor verificari nu a existat nici o suspiciune ca acest colaborator nu ar fi de buna credinta. Facturile emise de furnizorul S.C. S.R.L. au fost verificate din punct de vedere al aspectelor prevazute in Codul fiscal la art.155, alin (5). Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi, societatea a verificat ca acestea să îndeplinească conditiile de a fi documente justificative si sa fie in concordanta cu principiul prelevantei economicului asupra juridicului. Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile partilor implicate, precum si riscurile asociate acestor operatiuni. Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul in care acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea. In conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanta cu realitatea economica. In cazuri rare atunci cand exista diferente intre fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica,

entitatea va inregistra in contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Avand in vedere realitatea operatiunilor de achizitii de materiale livrate de S.C. S.R.L. petenta susține că nu a avut de ce sa considere ca aceste operatiuni au fost fictive , invocând următoarele:

1. La o verificare suplimentara efectuata de societate la data finalizarii controlului de catre organul fiscal, respectiv 20/06/2012 nu exista public nici o informatie prin care un cumparator de buna credinta sa poata sa evite operatiunile economice cu S.C. S.R.L., societate care din afirmatiile organului de control, nu a fost in masura sa justifice provenienta materialelor livrate.

2. S.C.S.R.L. a livrat materiale necesare pentru desfasurarea activitatii de reciclare a deseurilor sortate si anume soda caustica, detergenti TIP A si TIP B, antisfumant, saci big-bax, cuie si sarma in baza comenzilor lansate. Materialele au fost utilizate sau incorporate in productia realizata si raportata fiscal, fapt pentru care SC SRL a evidentiat si platit impozit pe profit. Materialele au fost receptionate cantitativ si valoric, fiind intocmite note de receptie (cod 14-3-1A) aferente celor patru achizitii efectuate. Prin urmare aceste note de receptie confirma faptul ca materialele au existat in forma fizica, sunt reale si apte de a fi folosite in activitatea de productie desfasurata de societate. Confirmarea realitati faptice a datelor inscrise in facturile fiscale de achizitie se face tocmai prin notele de receptie intocmite si semnate de persoanele autorizate din cadrul societatii, conform procedurilor prevazute de legislatia in vigoare. Aceste intrari cantitative de materiale au fost evidentiate in fisele de magazie (cod 14-3-8) specifice fiecarui material in parte.

3. Materialele de productie achizitionate au fost utilizate in activitatea de productie curenta a societatii, fapt pentru care salariatii direct productivi au desfasurat o activitate continua chiar si in doua schimburi zilnice. Fara achizitia acestor materiale de productie, activitatea societatii s-ar fi blocat si nu si-ar mai fi onorat angajamentele comerciale. În perioada efectuării acestor achizitii, societatea avea un numar de ...angajati si o productia valorica in suma medie de lei lunar in care se regaseste inclusa contravaloarea materialelor utilizate.

4. S.C. S.R.L. a efectuat plati pentru cele patru achizitii de materiale prin banca (Banca ... SA) fapt ce accentueaza buna credinta a societatii. Aceste plati s-au efectuat intotdeauna ulterior receptionarii cantitative si calitative a materialelor.

5. Organul de control care a efectuat aprecierea starii de fapt fiscale a ignorat procedura legala de efectuare a receptiei bunurilor achizitionate desi societatea a prezentat receptiile de materiale și fisele de evidenta a materialelor de productie intocmite conform legislatiei in vigoare. In cadrul discutiei finale reprezentantul legal al societății a precizat ca " toate achizitiile de bunuri au fost evidentiate in notele de receptii la data primirii bunurilor, societatea indeplinindu-si toate obligatiile din acest punct de vedere".

6. Societatea a efectuat plata materialelor achizitionate, in acest fel intrand in posesia materialelor necesare desfasurarii procesului de productie. In urma acestei operatiuni efectuate prin banca, societatea si-a diminuat lichiditatile cu valoarea materialelor platite si TVA aferentă achizitiei. Este un nonsens din punct de vedere

economic afirmatia organului de control ca aceste operatiuni " reflecta operatiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate in realitate, acestea avand ca scop incarcarea nejustificata a cheltuielilor societatilor care le inregistreaza ca si achizitii, in vederea sustragerii de la plata obligatiilor fata de bugetul de stat si in vederea dobandirii de catre reprezentantii acestora de lichiditati;" atata timp cat societatea conform documentelor contabile justificative a dobandit in mod real materialele de productie necesare in procesul productiv iar acestea si-au adus contributia la veniturile inregistrate si declarate de societate in masa impozabila. Mai mult, din punct de vedere economic este mai avantajos ca societatea sa obtina profit pentru care sa plateasca impozit si sa distribuie dividende actionarilor sau sa repartizeze acest profit ca si sursa de refinantare a activitatii astfel creand surse de dezvoltare, decat sa inregistreze achizitii fictive pe care sa le si achite, astfel obtinandu-se un efect contrar celui de dobandire de disponibilitati.

7. Calculul impozitelor și taxelor stabilite suplimentar de către organul de control și a accesoriilor aferente acestora au la bază încadrarea eronată făcută de către organul de control a operațiunilor de achiziție de materiale de producție efectuate de societate, încadrare efectuată fără a face constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare in cauza. Deformarea și reinterpretarea de către organul de control a naturii economice a operațiunilor in cauza, efectuate de S.C. S.R.L. cu buna credință, urmând toate procedurile prevăzute de legislația în vigoare cu privire la achiziția de bunuri, s-au produs datorită superficialității în analiza efectuată de organul de control și a necunoașterii în profunzime a modalităților de efectuare a recepției de materiale de către o societate comercială și prin ignorarea documentelor ce dovedeau realitatea faptelor.

8. Cu privire la motivul de fapt evidentiat la pct 2.1.2.(b), alin.1 din actul de control și anume "Facturile emise de către S.C. S.R.L. către societatea verificată, în suma totală de lei, reflectă operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, acestea având ca scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților care le înregistrează ca și achiziții, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor de la bugetul de stat și în vederea dobândirii de către reprezentanții acestora de lichidități", reprezintă doar o interpretare eronată a organului de control a posibilității de a se obține lichidități de către reprezentanții societății, având în vedere că s-a plătit suma specificată în cadrul unor operațiuni bancare, operațiuni care au dus la lipsa de lichidități și nicidecum la un surplus de lichidități. Mai mult, încadrarea acestei surse de lichidități ca și dividend în favoarea societății comerciale și calcularea unui impozit pe dividende de datorat de societate și a unor accesorii aferente reprezintă o încadrare ce nu este susținută de către organul de control prin probe care să arate fără drept de echivoc, că aceste lichidități sunt în fapt lichidități reale ajunse în posesia societății.

B). Fata de aspectele contestate se reține că în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit, impozitul pe dividende și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. F..../21.06.2012 și Decizia de impunere nr.

F-MS481/21.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală în cuprinsul cărora au fost redată următoarele constatări:

1). Cap. III „Impozit pe profit” din raportul de inspecție fiscală:

În perioada septembrie 2010 - decembrie 2010 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul 3028 „Alte materiale consumabile”, achizițiile de bunuri (soda caustică, detergenți TIP A și TIP B, antispumant, saci big-bax, cuie, sarma), în cuantum de lei și TVA în suma de lei, în baza facturilor primite de la SC SRL Bistrița, cu precizarea că acestea s-au dat în consum în aceeași perioadă.

În vederea stabilirii realității operațiunilor legate de tranzacțiile sus aminte, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC SRL Bistrița în calitate de furnizor.

Din răspunsul primit de la D.G.F.P Bistrița – AIF (adresa înregistrată la AIF Mureș sub nr./07.02.2012) a rezultat faptul că achizițiile de bunuri în cuantum de lei și TVA în suma de lei, înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă, în baza facturilor primite de la SC SRL Bistrița, reprezintă în fapt, operațiuni fictive din următoarele motive:

- organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P Bistrița – AIF au solicitat la rândul lor efectuarea de controale încrucișate la furnizorii SC SRL Bistrița;

- din răspunsurile primite din țară, a rezultat faptul că furnizorii bunurilor în cauză, înregistrați în evidența contabilă a SC SRL Bistrița nu au avut relații comerciale și nu au emis facturi către SC SRL Bistrița, rezultând faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale, iar documentele în baza cărora s-au înregistrat nu au calitatea de documente justificative;

- la sediul social declarat al SC SRL Bistrița (loc. Bistrița, str., nr. 1, sc., ap., județul Bistrița Năsăud) au declarat sediul mai multe firme, care în fapt nu desfășoară activitate la sediul social declarat (ex SC SRL). De asemenea SC SRL Bistrița nu are puncte de lucru declarate, ca urmare nici spații de depozitare, nu deține active corporale (mijloace de transport) și nici nu are angajați, conform situațiilor financiare întocmite și depuse la organul fiscal teritorial pentru anul 2010;

- astfel facturile emise de către SC SRL Bistrița către societatea verificată, reflectă operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, acestea având ca scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților care le înregistrează ca și achiziții, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și în vederea dobândirii de către reprezentanții acestora de lichidități.

Astfel, societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum, și ale art. 19 alin. (1) din același act normativ.

Întrucât cheltuielile în suma totală de lei, înregistrate în evidența contabilă a SC Professional Recycle SRL nu reflectă operațiuni reale, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile cu suma de lei și implicit la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei (..... lei x 16%).

Pentru impozitul pe profit suplimentar, s-au stabilit dobânzi de întârziere în suma de lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, iar în conformitate cu prevederile

art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata s-au stabilit penalitati de intarziere in suma de lei.

2). Cap. III „Impozit pe dividende” din raportul de inspectie fiscala:

Constatarile de la pct. 1 (Impozit pe profit) au influenta fiscala si in ceea ce priveste impozitul pe dividende.

Având în vedere faptul că, facturile emise de catre SC Electroverban SRL Bistrita catre societatea verificata, in suma totala de lei, reflectă operatiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, acestea având ca scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților care le înregistrează ca și achiziții, în vederea sustragerii de la plata obligatiilor față de bugetul de stat și în vederea dobândirii de către reprezentanții acestora de lichidități, organelle de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe dividende suplimentar de plată aferent acestora în sumă de lei, (...2x.../84) calculat în baza art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe dividende suplimentar, s-au stabilit dobanzi de intarziere in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, iar in conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata s-au stabilit penalitati de intarziere in suma de lei.

3). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” din raportul de inspectie fiscala:

Societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata, in cuantum de lei, in scris la rd. 40 din decontul intocmit pentru luna septembrie 2011.

Din verificarea efectuata organelle de inspectie fiscala au reținut urmatoarele:

a) Conform informatiilor rezultate din aplicatia informatica ce gestionează declaratiia informativa 394, există diferente între datele înscrise ca achizitii de către SC SRL din Tg.Mures și livrarile declarate de SC Electroverban SRL, in sensul ca, SC SRL Bistrita declara in Semestrul 2 2010 livrari in suma totala de lei, fata de achizitiile declarate de catre SC SRL din Tg.Mures in suma totala de lei.

In perioada septembrie 2010 - decembrie 2010 societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila, în contul 3028 „Alte materiale consumabile”, achizitiile de bunuri (soda caustica, deterergenti TIP A si TIP B, antispumant, saci big-bax, cuie, sarma), in cuantum de lei si TVA in suma de lei, in baza facturilor primite de la SC SRL Bistrita, cu precizarea ca acestea s-au dat in consum in aceiasi perioada.

In vederea stabilirii realitatii operatiunilor legate de tranzactiile sus aminte, organelle de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control incrucisat la SCSRL Bistrita in calitate de furnizor.

- Din raspunsul primit de la D.G.F.P Bistrita – AIF (adresa inregistrata la AIF Mures sub nr./07.02.2012) a rezultat faptul ca achizitiile de bunuri in cuantum de lei si TVA in suma de lei, inregistrate de societatea verificata in evidenta contabila, in baza facturilor primite de la SC SRL Bistrita, reprezinta in fapt, operatiuni fictive.

Întrucât societatea verificata nu a putut face dovada realitatii si legalitatii operatiunilor efectuate, astfel fiind incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) art.

146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organelle de inspecție fiscală au concluzionat că societatea verificată a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, reprezentand TVA deductibila aferenta achizițiilor de bunuri efectuate de la SCSRL Bistrita, acestea reprezentand operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, TVA in suma de lei fiind respinsă la rambursare.

b) În luna iunie 2010 societatea a dedus in mod nejustificat TVA în sumă de lei, inregistrata in factura fiscala nr./18.06.2010 emisa de SC SRL - societate neplatitoare de TVA, fiind încălcate prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificata nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, suma ce va fi respinsa la rambursare.

Urmare deficiențelor constatate, prezentate la **lit. a)- b)** din prezentul capitol, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de lei (.... lei + lei) nu se justifica a fi rambursata.

Pentru perioadele in care societatea verificata avea TVA de plata, s-au calculat dobanzi de intarziere in suma de 396 lei, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, iar in conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata s-au stabilit penalitati de intarziere in suma de lei.

C) Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1). Referitor la argumentele invocate cu privire la aspectele de netemeinicie ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală :

Petenta susține că Decizia de impunere nr./21.06.2012, este nelegală pe motiv că acesta a fost emisă „ în aceeași dată cu data emiterii raportului de inspecție. Astfel, Decizia de impunere nr. a fost emisă în 21.06.2012, iar raportul de inspecție fiscală nr.a fost emis tot în 21.06.2012”.

În contestația formulată petenta mai precizează, cu referire la acest aspect ca „ Emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”.

Față de susținerile petentei se reține că, art. 109⁴ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează: „[...] rezultatul verificării va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările din punct de vedere faptic și legal. Raportul va sta la baza emiterii deciziei de impunere”.

Conform pct. 106.3 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala: „raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de

către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.”

Astfel, prin prevederile legale anterior citate s-a statuat ca, la finalizarea inspecției fiscale, raportul în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal și în care este consemnat rezultatul inspecției fiscale, va sta la baza emiterii deciziei de impunere, nefiind prevăzut faptul ca deciziile de impunere nu pot fi emise la aceeași dată cu raportul de inspecție fiscală.

În acest sens, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propunerile de soluționare a contestației potrivit cărora procedura descrisa mai sus a fost respectată întocmai, în sensul că la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-...../21.06.2012 a stat Raportul de inspecție fiscală nr. F.../21.06.2012, întocmit și aprobat anterior emiterii deciziei de impunere în cauză, fiind respectate prevederile art. 109, alin. (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prin urmare, în condițiile în care, petenta nu precizează care au fost normele legale în vigoare care nu au fost respectate la emiterea deciziei de impunere și ce influență are în soluționarea contestației faptul că decizia de impunere a fost emisă în aceeași zi cu raportul de inspecție fiscală, se reține că, petenta nu a făcut dovada vreunui prejudiciu suferit, cu atât mai mult cu cât a uzat de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege.

În consecință, este neîntemeiata susținerea petentei potrivit căreia *“emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”*, deoarece emiterea deciziei de impunere la aceeași data cu raportul de inspecției fiscale nu este interzisă sau sancționată de prevederile legale aplicabile în speță.

Totodată, petenta susține că *„in data de 14.06.2012 contestatoarei i-a fost comunicat un aviz de inspectie fiscala in baza caruia se specifica data de incepere a inspectiei fiscale 29.06.2012, fiind vorba de un control de fond”*, precizând că *„inspectia fiscala initial demarata a fost deja finalizata prin emiterea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala”*.

Față de susținerile petentei se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propunerile de soluționare a contestației potrivit cărora *„[...] Avizul de inspectie nr.....din data de 14.06.2012 a fost comunicat contribuabilului in data de 19.06.2012 acesta fiind de acord cu data inceperii inspectiei fiscale [.....]”*.

În acest sens, se reține că, la art. 102, alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează: *„(5) Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1)”*.

Prin urmare, în condițiile în care, petenta nu precizează care au fost normele legale în vigoare care nu au fost respectate la emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală și ce influență are în soluționarea contestației, se reține că, petenta nu a făcut dovada vreunui prejudiciu suferit, cu atât mai mult cu cât a uzat de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege.

Astfel, această susținere a petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă

a contestației.

Cu privire la susținerea contestației referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin analizarea notelor de recepție a materialelor achiziționate în baza facturilor verificate, a notelor contabile de dare în consum a acestora și au interpretat după bunul plac și în defavoarea contribuabilului documentele ce au fost puse la dispoziție de către petentă, ori a apreciat că informațiile furnizate sunt nerelevante sub aspectul stării de fapt, se rețin prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată: *„organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”* și conform art. 64 din Codul de procedură fiscală, republicată: *„documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*. De asemenea, art. 7 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede: *„Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”* iar, la art. 13 din același act normativ se stipulează: *„ Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”*.

În acest sens se reține că din conținutul actelor atacate rezultă că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a întemeierii constatărilor pe informații cât mai complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare la stabilirea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și rezultatele unui control încrucișat efectuat la S.C. Electroverban SRL Bistrita potrivit cărora societatea respectivă a fost implicată în tranzacții care s-au dovedit a fi nereale.

Față de afirmația petentei potrivit căreia *“[...] actele atacate au fost emise fără respectarea prevederilor art. 103 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, nu au fost respectate drepturile și obligațiile contribuabilului prevăzute în CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor, ceea ce a condus la emiterea unei decizii de impunere nule absolut [...]”* se reține că motivul invocat de contestație privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale și emiterea actelor atacate nu este de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise și contestate, acest element neregăsindu-se între cele enumerate la art. 46 *„Nulitatea actului administrativ fiscal”* din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume: *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele, și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43, alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”*.

Având în vedere cele menționate mai sus, este neîntemeiată solicitarea petentei privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr.F-MS481/21.06.2012.

2). Referitor la Cap. III „Impozit pe profit” din raportul de inspecție fiscală:

În fapt, organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada septembrie 2010 - decembrie 2010 societatea verificata a înregistrat în evidenta contabila, în contul 3028 „Alte materiale consumabile” , achizițiile de bunuri (soda caustica, deterergenti TIP A si TIP B, antispumant, saci big-bax, cuie, sarma), în cuantum de lei si TVA în suma de lei, în baza facturilor primite de la SC SRL Bistrita, cu precizarea ca acestea s-au dat în consum în aceiasi perioada.

În vederea stabilirii realitatii operatiunilor legate de tranzactiile sus aminte, organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control încrucisat la SC SRL Bistrita în calitate de furnizor.

Din raspunsul primit de la D.G.F.P Bistrita – AIF (adresa înregistrata la AIF Mures sub nr./07.02.2012) a rezultat faptul ca achizițiile de bunuri în cuantum de lei si TVA în suma de lei, înregistrate de societatea verificata în evidenta contabila, în baza facturilor primite de la SC SRL Bistrita, reprezinta în fapt, operatiuni fictive din urmatoarele motive:

- organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P Bistrita – AIF au solicitat la randul lor efectuarea de controale încrucisate la funizorii SC SRL Bistrita;

- din raspunsurile primite din tara, a rezultat faptul ca furnizorii bunurilor în cauza, înregistrati în evidenta contabila a SC SRL Bistrita nu au avut relatii comerciale si nu au emis facturi catre SC SRL Bistrita, rezultand faptul ca operatiunile înregistrate nu sunt reale, iar documentele în baza carora s-au înregistrat nu au calitatea de documente justificative;

- la sediul social declarat al SC SRL Bistrita (loc. Bistrita, str., nr. 1, sc. ... ap....., județul Bistrita Nasaud) au declarat sediul mai multe firme , care în fapt nu desfasoara activitate la sediul social declarat (ex. SC SRL). Deasemenea SCSRL Bistrita nu are puncte de lucru declarate, ca urmare nici spatii de depozitare, nu detine active corporale (mijloace de transport) si nici nu are angajati, conform situatiilor financiare întocmite si depuse la organul fiscal teritorial pentru anul 2010;

- astfel facturile emise de catre SCSRL Bistrita catre societatea verificata, reflectă operatiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, acestea având ca scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților care le înregistrează ca și achiziții, în vederea sustragerii de la plata obligatiilor față de bugetul de stat și în vederea dobândirii de către reprezentanții acestora de lichidități.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum, și ale art. 19 alin. (1) din același act normativ.

Întrucât cheltuielile în suma totala de lei, înregistrate în evidența contabilă a SC SRL nu reflectă operatiuni reale, organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea bazei impozabile cu suma de lei și implicit la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei (..... lei x 16%).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au stabilit dobanzi de intarziere în suma de lei, în conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, iar în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata au stabilit penalitati de intarziere in suma de lei.

3).Referitor la Cap. III „Impozit pe dividende” din raportul de inspectie fiscală:

În fapt, organele de inspectie fiscală au reținut că facturile emise de catre SC SRL Bistrita catre societatea verificata, in suma totala de lei, reflectă operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, acestea având ca scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților care le înregistrează ca și achiziții, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și în vederea dobândirii de către reprezentanții acestora de lichidități.

In conditiile in care societatea a efectuat plati in valoare de lei catre S.C. S.R.L reprezentand contravaloarea unor facturi fictive, în timpul controlului, organele de inspectie fiscală au stabilit un impozit pe dividende suplimentar de plată aferent acestora în sumă de lei, (.....x16/84) calculat în baza art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscală au stabilit dobanzi de intarziere in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, iar in conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata au stabilit penalitati de intarziere in suma de lei.

4). Referitor la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit.a) din raportul de inspectie fiscală:

În fapt, organele de inspectie fiscală au reținut că potrivit informațiilor rezultate din aplicația informatică ce gestionează declarația informativă 394, există diferențe între datele înscrise ca achizitii de către SC SRL din Tg.Mureș și livrarile declarate de SC SRL, in sensul ca, SC SRL Bistrita declara in Semestrul 2 2010 livrari in suma totala de lei, fata de achizitiile declarate de catre SC SRL din Tg.Mureș in suma totala de lei.

In perioada septembrie 2010 - decembrie 2010 organele de inspectie fiscală au reținut că societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila, în contul 3028 „Alte materiale consumabile” , achizitiile de bunuri (soda caustica, deterergenti TIP A si TIP B, antispumant, saci big-bax, cuie, sarma), in cuantum de lei si TVA in suma de lei, in baza facturilor primite de la SC SRL Bistrita, cu precizarea ca acestea s-au dat in consum in aceiasi perioada.

In vederea stabilirii realitatii operatiunilor legate de tranzactiile sus aminte, organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control incrucisat la SC SRL Bistrita in calitate de furnizor.

Din raspunsul primit de la D.G.F.P Bistrita – AIF (adresa inregistrata la AIF Mures sub nr./07.02.2012) a rezultat faptul ca achizitiile de bunuri in cuantum de lei si TVA in suma de lei, inregistrate de societatea verificata in evidenta contabila, in baza facturilor primite de la SC SRL Bistrita, reprezinta in fapt, operatiuni fictive din urmatoarele motive:

- organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P Bistrita – AIF au solicitat la randul lor efectuarea de controale incrucisate la funizorii SC SRL Bistrita;

- din raspunsurile primite din tara, a rezultat faptul ca furnizori bunurilor in cauza, inregistrati in evidenta contabila a SC SRL Bistrita nu au avut relatii comerciale si nu au emis facturi catre SC SRL Bistrita, rezultand faptul ca operatiunile inregistrate nu sunt reale, iar documentele in baza carora s-au inregistrat nu au calitatea de documente justificative;

- la sediul social declarat al SC SRL Bistrita (loc. Bistrita, str., nr. ... sc., ap....., județul Bistrita Nasaud) au declarat sediul mai multe firme , care în fapt nu desfasoara activitate la sediul social declarat (ex SC SRL). Deasemenea SC SRL Bistrita nu are puncte de lucru declarate, ca urmare nici spatii de depozitare, nu detine active corporale (mijloace de transport) si nici nu are angajati, conform situatiilor financiare intocmite si depuse la organul fiscal teritorial pentru anul 2010;

- astfel facturile emise de catre SC SRL Bistrita catre societatea verificata, reflectă operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, acestea având ca scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților care le înregistrează ca și achiziții, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și în vederea dobândirii de către reprezentanții acestora de lichidități;

Întrucât societatea verificata nu poate face dovada realitatii si legalitatii operatiunilor efectuate, organele de inspectie fiscală au reținut că s-au încălcat prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea organele de inspectie fiscală au reținut că au fost încălcate si prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină, pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Astfel, organele de inspectie fiscală au reținut că societatea verificată a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri efectuate de la SC Electroverban SRL Bistrita, acestea reprezentand operațiuni fictive, respectiv nu au fost efectuate în realitate, ca urmare TVA in suma de lei se va respinge la rambursare.

Pentru perioadele in care societatea verificata avea TVA de plata,conform constatărilor prezentate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit.a) din raportul de inspectie fiscală, organele de control au calculat dobanzi de intarziere in suma delei, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, iar in conformitate cu prevederile art.120^1 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata au stabilit penalitati de intarziere in suma de lei.

Întrucât faptele prezentate la **pct.2-4 și redată la Cap. III „Impozitul pe profit”, Cap. III „Impozitul pe dividende” și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” lit.a)** din raportul de inspectie fiscală, ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.8 și art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin adresa nr./20.06.2012 organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, solicitând

efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de actul normativ anterior menționat, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr./20.06.2012.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(1) **Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

[...]

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

În cauză, obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de către organele de inspecție fiscală potrivit cărora societatea verificată a înregistrat cheltuieli și a dedus TVA în baza unor facturi care nu reflectă operațiuni reale.

În consecință, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la operațiunile derulate, determină adoptarea unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul de control atacat. Cu alte cuvinte, între stabilirea obligațiilor bugetare și cercetările care se efectuează în dosarul penal există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*Penalul ține în loc civilul*”, respectiv art. 22 din Codul de procedură penală, republicat, care, în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

„Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Se reține, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică celor doua acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de alta parte 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 Procedura Penala, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existentei 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

Procedura Penală potrivit căroră: „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept „*penalul tine în loc civilul*”, consacrat prin art. 19, alin. (2) din Codul de Procedură Penală până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.F.P. Mureș prin Biroul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **propunem a se suspenda soluționarea cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei impozitul pe dividende în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

Conform principiului de drept potrivit căruia: „*accessorium sequitur principale*”, soluționarea contestației **propunem a fi suspendată soluționarea cauzei și în ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de lei (... lei dobânzi + lei penalități de întârziere lei), accesoriile aferente impozitului pe dividende în sumă de lei (... lei dobânzi + lei penalități de întârziere lei) și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de lei (... lei dobânzi +lei penalități de întârziere lei).**

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, la pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că: „***Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale...***”.

5). Referitor la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit.b) din raportul de inspecție fiscală:

În fapt, organele de inspecție fiscală au reținut că în luna iunie 2010 societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de lei, înscrisă în factura fiscală nr./18.06.2010 emisă de SC SRL -societate neplatitoare de TVA, fiind încălcate prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare societatea verificată nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, suma ce va fi respinsă la rambursare.

Pentru perioadele în care societatea verificată înregistrează TVA de plată, conform

constatărilor prezentate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit.b) din raportul de inspecție fiscală, organele de control au calculat dobanzi de intarziere in suma de ...lei, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, petenta susține că modul de calcul a obligației fiscale stabilite suplimentar și a accesoriilor aferente acesteia are la bază încadrarea eronată făcută de către organul de control a operațiunilor de achiziție de materiale de producție efectuate de societate, încadrare efectuată fără a face constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ (1) *Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice*”.

- art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

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

- art. 6 alin (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„ (1) *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***”.

Potrivit textelor de lege anterior citate, una din condițiile care trebuie avută în vedere la acordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată este aceea ca beneficiarul să dețină o factură emisă de o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.

Documentele emise de un contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea unor sume cu titlu de TVA la cumpărător.

Legiuitorul, în textele de lege reglementatorii în materie (invocate de către organele de inspecție atât în R.I.F. cât și în decizia de impunere) statuează fără echivoc că nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată pe baza unui document emis de o persoană care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

De reținut că, aplicarea reglementărilor în cauză nu se face în funcție de realizarea ori nerealizarea tranzacției – nu există exonerare în acest sens, textul aplicându-se ad-literam în situația în care furnizorul nu este plătitor de TVA.

Astfel, responsabilitatea în ceea ce privește justificarea înregistrărilor contabile cu documente care să îndeplinească condițiile legale revine atât celui care emite documentul cât și celui care îl înregistrează în evidența contabilă.

Având în vedere prevederile legale redată mai sus și considerentele prezentate referitoare la taxa pe valoarea adăugată dedusă de contribuabil fără a avea la bază un document justificativ se retine ca în speță, susținerile petentei nu sunt de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, **propunem a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, respinsă la rambursare.**

Conform principiului de drept potrivit căruia: „*accessorium sequitur principale*”, contestația **propunem a fi respinsă și în ceea ce privește dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată în suma delei.**

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

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării cauzei, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând impozit pe dividende;
- lei reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe dividende;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

- 2. Respingerea ca neîntemeiată** a contesta\iei formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, pentru suma total` de **..... lei**, compusă din:
- **..... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
 - **.... lei** reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacat` la Tribunalul Mureș], [n termen de 6 luni de la data comunic`rii.

DIRECTOR EXECUTIV,
.....