



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Maramureș
Biroul Soluționarea Contestațiilor



Decizia nr. 132 din 31.05.2010 privind soluționarea
contestației formulate de **X**, cu domiciliul fiscal în BM, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr...../01.04.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de către
Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr...../31.03.2010 asupra
contestației depuse de SC X SRL, înregistrată la Direcția Generală a
Finanțelor Publice sub nr...../01.04.2010.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.
.../19.02.2010 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală în baza raportului
de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010 și are ca obiect suma
totală de lei, reprezentând:

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

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205
alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003,
republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se
pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL solicită admiterea acesteia și
anularea actelor administrative fiscale atacate, motivând următoarele:

Datorită conduitei culpabile a unor alte societăți cu care a avut relații economice, SC X SRL a fost sancționată și i s-a negat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de SC R SRL și SC R SRL, apreciere incorectă deoarece ar însemna că se admite ideea răspunderii pentru fapta altei persoane, ceea ce este nu numai inadmisibil ci și contrar normelor legale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod incorect impozitul pe profit suplimentar, motivând ca societățile cu care a avut relații economice nu au respectat normele legale.

Societatea nu a încălcat prevederile legale referitoare la recepționarea mărfurilor iar marfa facturată nu trebuia înregistrată în gestiune, deoarece a avut la baza un contract de intermediere, considerându-se în mod greșit că aceste operațiuni nu sunt reale.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Forma inspecției fiscale a fost inspecția fiscală generală și a vizat perioada 01.01.2007 - 31.12.2009.

SC X SRL este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunal sub nr. J...../2006 și are ca obiect principal de activitate : Extracția pietrișului și a nisipului; extracția argilei și a caolinului, cod CAEN 0812.

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În cursul anului 2007, SC X SRL nu a desfășurat activități economico-financiare, așa cum reiese din situațiile financiare anuale (bilanț contabil).

Conform bilanței de verificare întocmite la 31.12.2008, societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de lei, care este neachitat la data controlului.

Conform bilanței de verificare la data de 31.12.2009, societatea înregistrează o pierdere contabilă în sumă de lei.

În anul 2009, societatea a declarat un impozit minim garantat, conform fișei sintetice emise de Administrația Finanțelor Publice BM în sumă de lei, neachitat până la data controlului.

SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC R SRL și SC RA SRL din BM, pentru care s-a solicitat control încrucișat conform adreselor nr..... din data de 09.02.2010.

În urma controalelor încrucișate, s-au întocmit procesele verbale nr./09.02.2010 și nr...../16.02.2010, în care s-a constatat că societățile nu desfășoară activitate economică la sediul declarat la Administrația Finanțelor Publice BM, nu declară aceste operațiuni în declarația informativă 394 privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României în anii 2008 și 2009 și nu depun deconturile de taxă pe valoarea adăugată.

Pentru mărfurile aferente facturilor fiscale primite de la cele două societăți, SC X SRL nu poate face dovada intrării în gestiune, nefiind întocmite note de recepție marfă sau rapoarte de gestiune, în consecință, societatea nu a respectat prevederile legale privind recepționarea, comercializarea și înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor aferente acestor operațiuni, pentru a face dovada că operațiunile sunt reale.

Au fost încălcate prevederile art. 12 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 19 alin. (1) coroborate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 conform cărora 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 sunt nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de lei, din care suma de lei este aferentă facturilor fiscale menționate în procesul verbal de control încrucișat nr...../16.02.2009 încheiat la SC RA SRL iar suma de lei este aferentă facturilor fiscale menționate în procesul verbal de control încrucișat nr...../09.02.2009, încheiat la SC R SRL.

În urma recalculării impozitului pe profit aferent anului 2009, ținând cont de pierderea înregistrată de societate în sumă de lei, cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de lei și cheltuielile nedeductibile în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în suma de lei și un impozit pe profit în sumă de lei.

Având în vedere că societatea a declarat în anul 2009 un impozit pe profit în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală nu au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, deoarece se încadrează în termenul legal de plată către bugetul de stat.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Conform balanței de verificare la 31.12.2009, societatea evidențiază taxa pe valoarea adăugată de recuperat în sumă de lei.

Societatea este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009, conform certificatului de înregistrare seria B nr.....

În perioada noiembrie – decembrie 2008, societatea a emis facturi fiscale cu taxă pe valoarea adăugată către diverși beneficiari, în sumă totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

În perioada ianuarie – iunie 2009, societatea a emis facturi fiscale cu taxă pe valoarea adăugată către diverși beneficiari în sumă totală de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Având în vedere că în această perioadă societatea nu a fost înregistrată în scopuri de TVA, nefiind o persoană impozabilă conform art. 126 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, republicată, potrivit art. 150 alin. (3) din același act normativ, "orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligat la plata acesteia", astfel că societatea trebuia să plătească taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC R SRL și SC RA SRL, ambele din BM, pentru care s-a solicitat control încrucișat conform adreselor nr...../09.02.2010.

În urma controalelor încrucișate, au fost întocmite procesele verbale nr...../09.02.2010 și nr...../16.02.2010, în care s-a constatat că societățile nu desfășoară activitate economică la sediul declarat la Administrația Finanțelor Publice BM, nu declară aceste operațiuni în declarația informativă privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României pe anii 2008 și 2009 și nu depun deconturi de taxă pe valoarea adăugată.

Prin procesul verbal nr...../09.02.2010, s-a constatat că SC R SRL este înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.07.2009, astfel că SC X SRL nu are dreptul să deducă taxa înscrisă pe facturile fiscale emise de această societate în luna martie 2009.

Conform art. 158 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferenta bazei de impozitare de lei, reprezentând valoarea înscrisă în facturile fiscale menționate în procesul verbal de control încrucișat nr./09.02.2010.

Ținând cont de cele prezentate în procesul verbal nr./16.02.2010, SC X SRL nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturilor fiscale emise de către SC RS SRL, care nu a declarat aceste operațiuni economice și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Astfel, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei, conform art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..../19.02.2010 privind obligațiile fiscale datorate de SC X SRL în sumă totală de lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

III. Luând în considerare susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele anexate la dosarul contestației, precum și actele normative invocate de organele de inspecție fiscală, s-au reținut următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate pronunța dacă SC X SRL datorează suma de lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, condițiile în care din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..../19.02.2010, nu rezultă cu claritate situația de fapt care a condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale emise de SC R SRL și SC RA SRL din BM, fără să precizeze însă ce a achiziționat cu aceste facturi, respectiv denumirea produselor sau a serviciilor.

În urma controalelor încrucișate efectuate la SC R SRL și SC RA SRL, organele de inspecție fiscală au încheiat procesele verbale nr./09.02.2010 și nr...../16.02.2010, prin care au constatat ca societățile nu desfășoară activitate economică la sediul declarat la Administrația Finanțelor Publice BM, nu declară aceste operațiuni în declarația informativă 394 privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României în anii 2008 și 2009 și nu depun deconturi de taxă pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru mărfurile aferente facturilor fiscale primite de la cele două societăți, SC X SRL nu poate face dovada intrării în gestiune, nefiind întocmite note de recepție marfă sau rapoarte de gestiune, motiv pentru care au stabilit că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, fără a preciza însă despre ce cheltuieli este vorba, în condițiile în care nu au specificat ce reprezintă contravaloarea facturilor iar societatea are ca obiect principal de activitate extracția pietrișului și a nisipului; extracția argilei și a caolinului, cod CAEN 0812.

În situația în care achizițiile reprezintă mărfuri, organele de inspecție fiscală trebuiau să precizeze dacă acestea au fost scoase ulterior din gestiune și dacă au fost obținute venituri din vânzarea acestora.

Conform raportului de inspecție fiscală, suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal este compusă din suma de lei aferentă facturilor menționate în procesul verbal de control încrucișat nr./16.02.2009 încheiat la SC RA SRL și suma de lei aferentă facturilor menționate în procesul verbal de control încrucișat nr...../09.02.2009, însă cele două procese verbale, anexate la raportul de inspecție fiscală, au fost încheiate în anul 2010, iar în situația în care au fost încheiate în anul 2009, lipsesc de la dosarul contestației.

De asemenea, din raport nu rezultă modul în care au fost calculate cheltuielile în sumă de lei, în condițiile în care în procesul verbal de control încrucișat încheiat la SC RA SRL nu se regăsește această sumă iar organele de inspecție fiscală fac referire la facturi în valoare de lei fără să specifice ce reprezintă.

Organele de inspecție fiscală nu au invocat în raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010 nici temeiul de drept în baza căruia au calculat impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC R SRL este înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.07.2009, astfel că SC X SRL nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în facturile emise de această societate în luna martie 2009, însă conform bazei de date a Direcției Generale a Finanțelor Publice SC R SRL era înregistrată în scopuri de TVA din data de 04.08.1993.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X SRL nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturilor fiscale emise de SC RA SRL, care nu a declarat aceste operațiuni economice și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, însă din raportul de inspecție fiscală nu rezultă cum a fost calculată această sumă iar în procesul verbal încheiat în urma controlului încrucișat efectuat la SC RA SRL se face referire doar la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în facturile fiscale emise în perioada octombrie – decembrie 2009.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au invocat în raportul de inspecție fiscală temeiul de drept în baza căruia au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de lei.

SC X SRL a emis în perioada noiembrie 2008 – iunie 2009 către diverși beneficiari, facturi fiscale în care a înscris taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, deși este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009, conform certificatului de înregistrare seria B nr.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în mod eronat în facturile fiscale emise în perioada noiembrie 2008 – iunie 2009, fără să precizeze însă dacă societatea înregistra în acea perioadă și taxa pe valoarea adăugată deductibilă, situație în care ar fi trebuit să determine ca taxă pe valoarea adăugată de plată diferența dintre taxa pe valoarea adăugată colectată și cea deductibilă.

În drept, art. 105 alin. (1) “Reguli privind inspecția fiscală” din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

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

Potrivit art. 109 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, care prevede:

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

(2) La finalizarea inspekției 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 inspekției fiscale.(...)”

Totodată, conform pct. 102.1. din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale”.

Potrivit acestor prevederi legale, raportul de inspekție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere prin care se stabilesc obligații fiscale suplimentare în sarcina agentului economic.

La întocmirea raportului de inspekție fiscală, organele de inspekție fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea “tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Luând în considerare prevederile legale citate și având în vedere cele precizate în conținutul deciziei ca urmare a analizării raportului de inspekție fiscală, se reține că raportul nu conține constatări clare și precise cu privire la motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei și a taxei pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de lei.

Astfel, organele de inspekție nu prezintă o situație de fapt clară din care să rezulte ce reprezintă cheltuielile în sumă de lei, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, în condițiile în care nu au specificat ce a achiziționat SC X SRL cu facturile fiscale emise de SC R SRL și SC RA SRL iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

există contradicții între constatarea organelor de inspecție fiscală că SC R SA este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009 și baza de date a Direcției Generale a Finanțelor Publice, din care rezultă că societatea era înregistrată din data de 04.08.1993.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au invocat temeiul de drept în baza căruia au calculat impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Cap. III "Constatări fiscale" din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, precizează:

"Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale, se vor avea în vedere și se vor cuprinde în constatări următoarele:

3. Baza de impunere.

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;(...)

- calculul obligațiilor fiscale accesorii la diferențele de impozite, taxe sau contribuții stabilite de inspecția fiscală;"

Astfel, se reține că raportul de inspecție fiscală nu conține constatări clare și precise nici cu privire la baza de impunere, în condițiile în care din raport nu rezultă modul în care au fost calculate cheltuielile în sumă de lei, aferente facturilor emise de SC RA SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au invocat în decizia de impunere nr...../19.02.2010 temeiul de drept în baza căruia au calculat impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentară în sumă de lei, aferentă facturilor fiscale emise de SC R SRL și SC RA SRL, contrar prevederilor pct. 2.1.3. din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" care prevede:

"2.1.3. "Temeiul de drept" - se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta".

Având în vedere cele reținute mai sus și în temeiul art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, precum și ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, care prevede:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ fiscal conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”, (art. 185 alin. (3) a devenit art. 216 alin. (3) în urma republicării Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată), cap. III. 2 “Impozit pe profit” și cap. III.4. “Taxa pe valoarea adăugată” din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010 urmează să fie desființate iar decizia de impunere nr..../19.02.2010 urmează să fie anulată, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală să efectueze o nouă inspecție fiscală prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații bugetare, să se stabilească clar și concret situația de fapt și suma obligațiilor fiscale legal datorate de SC X SRL, conform celor reținute prin prezenta decizie și dispozițiilor legale în vigoare în perioada verificată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 105 alin. (1) și art. 109 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ale pct. 102.5. din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, coroborate cu art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, se

DECIDE

Desființarea cap. III.2. “Impozit pe profit” și cap. III.4. “Taxa pe valoarea adăugată” din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17.02.2010 și anularea deciziei de impunere nr..../19.02.2010, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să

procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

DIRECTOR EXECUTIV