



DECIZIA nr. 519/2011/20.02.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L din ...,
înregistrată sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L. din ..., asupra contestației înregistrate sub nr. ..., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., emisă de organe de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate petentei la data de 01.09.2011, prin ridicarea sub semnătură a actului de control.

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 majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ..., petenta solicită admiterea contestației și anularea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., invocând următoarele:

A) Aspecte de formă:

a) deși organele de inspecție fiscală care au efectuat controlul arată că acesta s-ar fi efectuat în baza ordinelor de serviciu nr. 3161/21.06.2010 și nr. 3162/21.06.2010 precum și a Avizului de inspecție fiscală nr. 1860/31.03.2010 emis de D.G.F.P. - Mureș, acestea nu au fost anexate raportului de inspecție fiscală;

b) din Raportul de inspecție fiscală nr. ... rezultă că perioada de desfășurare a inspecției fiscale este 21.06.2010 - 29.08.2011,, ceea ce depășește durata maximă de trei luni prevăzută la art. 104 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ca durată maximă de efectuare a unei inspecții fiscale, aceasta reieșind din faptul că Raportul de inspecție fiscală nr. ... nu face vreo trimitere la suspendarea inspecției fiscale pentru perioada 20.07.2010 - 15.08.2011.

c) Raportul de inspecție fiscală nr. ... a fost comunicat societății fără Anexele 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 15, 17, 22 și 24, deși în textul acestuia se face trimitere la toate anexele menționate.

B) Aspecte referitoare la legalitatea măsurilor dispuse:

1). Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar:

1.a. În mod eronat a fost considerată ca nedeductibilă la plata profitului impozabil, pentru perioada august - decembrie 2006, cheltuiala cu amortizarea aferentă valorii cu care s-a majorat prin reevaluare valoarea mijlocului fix "*clădire sediu firmă ...*" invocându-se prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din textul articolului invocat lipsește sintagma "*și orice reevaluare contabilă a acestora*", sintagmă introdusă de organele de inspecție fiscală.

Documentele doveditoare ale acestei operațiuni, fișa mijlocului fix, care potrivit raportului de inspecție fiscală constituie anexa nr. 2 lipsește.

1.b. Organele de inspecție fiscală au apreciat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea aferentă imobilului proprietatea societății având ca destinație casă de locuit, situată în localitatea ..., jud. Mureș, prin invocarea faptului că imobilul nu a fost utilizat de societate în scopul realizării de venituri impozabile.

Organele de control nu au avut în vedere faptul că imobilul face parte din patrimoniul societății și că este ipotecat în favoarea băncii comerciale de la care societatea a contractat linie de credit și credit de investiții în vederea desfășurării activității economice. În scopul dovedirii acesteia se depune în xerocopie extrasul de carte funciară în care este înscris acest imobil.

Documentele doveditoare ale acestei operațiuni contabile, registrul imobilizărilor și fișa mijlocului fix, anexa nr. 3 la raport, lipsesc.

1.c În ceea ce privește neevidențierea în contabilitatea societății a facturilor emise către SC ... SRL ..., acestea au fost omise la înregistrare de către fosta contabilă a societății.

Raportul de inspecție fiscală nu conține anexele nr. 5 și 6 din care rezultă emiterea facturilor și neînregistrarea lor în contabilitatea societății.

1.d. Referitor la diminuarea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit, determinat de înregistrarea în contabilitate a unor facturi

emise de SC ... SRL București și SC ... SRL Bucuresti se arată că potrivit datelor de pe pagina de internet a ANAF, aceste societăți au fost declarate inactice prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/2009 la data de 11.06.2009 cu anularea înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată cu data de 01.07.2009.

Acest ordin al președintelui ANAF nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României Partea I, motiv pentru care, având în vedere prevederile art. 3 din Ordinul președintelui ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, în vigoare la data desfășurării operațiunilor comerciale, inactivitatea celor doi contribuabili nu există la acea dată și nu putea fi făcută opozabilă vreunui terț.

Ordinul președintelui ANAF nr. 1167/2009 nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României Partea I, ci doar pe pagina de internet a ANAF.

Acest text de lege este modificat abia prin OPANAF nr. 2258/02.08.2010 dată de la care declararea contribuabililor inactivi se face exclusiv prin publicarea listei pe pagina de internet a ANAF, dată de la care se va anula înregistrarea în scopuri de TVA a acestor contribuabili.

1.e. Referitor la înregistrarea în contabilitate a unui număr de 38 facturi emise de diferite societăți comerciale cu sediul în București pentru valoarea cărora societatea a aplicat regimul de deductibilitate fiscală, acestea fiind înregistrate pe cheltuieli de exploatare, se menționează că organele de control au avut suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor reflectate întrucât au o valoare mai mică de ... lei fiecare și potrivit unui raport al Biroului Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP Mureș niciuna din aceste societăți nu au declarat livrări de marfă către SC ... SRL

Organele de inspecție fiscală au omis aspectul referitor la coincidența dintre identitatea persoanelor care au emis aceste documente fiscale în numele societăților cu sediul în București și identitatea administratorului societății verificate sau a vreunui angajat al acesteia.

Un alt aspect omis de organele de control este legat de coincidența elementelor ștampilei societăților emitente ale documentelor fiscale înregistrate în contabilitatea societății, comparându-le și cu alte documente emise în aceeași perioadă de societățile cu sediul în București. Faptul că organele de control au luat declarații reprezentanților societăților respective în care se arată că acestea nu au emis decizii cu plajele de numere ale facturilor și chitanțelor înregistrate în contabilitatea societății, sau că nu au obiect principal de activitate comerțul cu produse identice cu cele livrate societății ... SRL, nu este suficient de relevant în cauză fiind încălcată prezumția de nevinovăție, procedând la aplicarea unor sancțiuni exclusiv în baza unor dovezi unilaterale, provenite de la societățile comerciale emitente ale documentelor justificative.

Un alt aspect omis la control este cel al traseului ulterior al mărfii livrate societății în baza documentelor, adică dacă aceste produse au fost înregistrate în inventarul de bunuri al societății, au fost ulterior valorificate către terți și au produs plusvaloare pentru care SC ... SRL a calculat și plătit impozitul pe profit aferent.

De asemenea, se arată că facturile respective îndeplinesc

condițiile legale de înregistrare în contabilitate prevăzute de art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

1.f. Referitor la reconsiderarea tranzacției constând în vânzarea de către societate a motocicletului ... la un preț mai mic decât valoarea contabilă rămasă neamortizată și impunerea acesteia la un preț stabilit prin trimiterea la un anunț de vânzare postat pe o pagină de internet, cu invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este greșită deoarece aceste prevederi trebuiau aplicate în legătură cu normele de aplicare ale articolului respectiv, ci ar fi trebuit să procedeze la reconsiderarea acestuia prin estimarea prețului de piață al motocicletului folosindu-se de una dintre metodele de evaluare prevăzută de normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, din raportul de inspecție fiscală lipsesc anexele 9, 10, 11, 12.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar:

2.a. Societatea își recunoaște culpa pentru preluarea eronată în decontul de TVA aferent lunii iunie 2008 a taxei de valoarea adăugată colectată.

Anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală nu a fost comunicată societății.

2.b. Vina pentru neînregistrarea în contabilitate a unui număr de 4 facturi emise către SC ... SRL ... aparține fostei contabile a societății, motiv pentru care va proceda la înregistrarea acestora și plata TVA-ului aferent.

2.c. Sumele calculate cu titlu de TVA și accesorii la pct. 2.c. din raportul de inspecție fiscală se contestă pentru aceleași motive de fapt și de drept indicate la pct. 1.d. de la impozit pe profit.

2.d. Sumele calculate cu titlu de TVA și accesorii la pct. 2.d. din raportul de inspecție fiscală se contestă pentru aceleași motive de fapt și de drept indicate la pct. 1.e. de la impozit pe profit.

2.e. Sumele calculate cu titlu de TVA și accesorii la pct. 2.e. din raportul de inspecție fiscală se contestă pentru aceleași motive de fapt și de drept indicate la pct. 1.d. de la impozit pe profit și 2.c. de la capitolul TVA, societatea ... SRL București fiind declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/2009 nepublicat în Monitorul Oficial al României Partea I.

2.f. Inspectorii fiscali arată că societatea a achiziționat de la SC ... SRL ..., o motocicletă xxx pentru care, în mod incorect, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acest mijloc fix neavând, în accepțiunea teoretică a acestora, legătură cu obiectul său de activitate, această afirmație nefiind dovedită prin nici un mijloc de probă.

Societatea arată că motocicleta achiziționată este înregistrată în patrimoniul societății și este utilizată de administratorul acesteia pentru a se deplasa de la domiciliul său până la sediul firmei sau de la sediul firmei la clienți, în interesul și pentru buna desfășurare a activității economice a societății.

Aceste aspecte nu reprezintă relevanță întrucât la data achiziționării acestui motociclu normele legale în vigoare prevedeau, pentru societățile aflate în insolvență, așa cum era SC ... SRL, posibilitatea facturării

bunurilor vândute pe baza procedurii simplificate, prin taxare inversă, prin urmare societatea nu a dedus TVA-ul aferent achiziționării acestui mijloc fix.

2.g. Sumele calculate cu titlu de TVA și accesorii la pct. 2.g. din raportul de inspecție fiscală se contestă pentru aceleași motive de fapt și de drept indicate la pct. 1.f. de la impozit pe profit.

2.h. Pentru stocul de marfă gestiunea ...-magazin alimentar cu amănuntul, stoc ce nu a putut fi identificat la data controlului, inspectorii fiscali au reținut că agentul economic nu a făcut dovada cu documente justificative a degradării mărfurilor și au apreciat că acest fapt reprezintă lipsă în gestiune, asimilându-l livrărilor de bunuri efectuate cu plată, întemeiat pe prevederile art. 128 alin. (4) Cod fiscal.

Prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) au fost interpretate trunchiat de inspectorii fiscali, întrucât art. 128 alin. (8) lit. c) prevede că nu sunt considerate livrări de bunuri, perisabilități în limitele prevăzute de lege, aceste bunuri făceau parte din categoria perisabilităților și erau achiziționate în decursul a 10 ani de activitate, după cum a declarat administratorul societății.

B) Față 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. ...**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în scopul verificării impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2006 – 31.03.2010 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2007 – 31.05.2010, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au reținut următoarele:

1. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5a)

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat eronat deductibilă la calculul profitului impozabil, în perioada august - decembrie 2006, cheltuiala cu amortizarea aferentă valorii cu care s-a majorat, în urma unei reevaluări contabile efectuate în data de 30.06.2006, valoarea mijlocului fix "*Cladire sediu firma ...*", de la valoarea de ... lei, la valoarea de ... lei.

Prin înregistrările efectuate, societatea a încălcat prevederile art. art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibilă valoarea amortizării aferente valorii reevaluării contabile în sumă de ... lei, stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

2. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5b)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2006 – iulie 2009, SC ... SRL a înregistrat pe costuri de exploatare și a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea amortismentelor aferente unui imobil (casa de locuit – situat în loc. ..., nr. 114, jud. Mures) aflat în patrimoniul unitatii.

Întrucât societatea nu a putut face dovada ca spatiului respectiv ar

fi utilizat in scopul realizarii de venituri impozabile, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la control suma de ... lei, a fost considerată nedeductibilă la calcul profitului impozabil.

3. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5c), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5b)

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis un numar de 4 (patru) facturi catre S.C. ... S.R.L. ..., in valoare totala de ... lei (baza ... lei + T.V.A ... lei), facturi care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. ... S.R.L.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. ... S.R.L. Tg Mureș a efectuat operațiuni comerciale fără a le evidenția în acte contabile ori in alte documente justificative, având ca efect neevidențierea în contabilitate și nedeclararea veniturilor impozabile în valoare totală de ... lei, respectiv diminuarea bazei de impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Aferent deficienței redade anterior, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la control a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei (... lei).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că deficiența redată anterior are influența și in ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, prin neinregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise către SC ... SRL, societatea nu a colectat taxa aferentă bunurilor care au fost valorificate in perioada septembrie - noiembrie 2008.

Ca urmare a celor mentionate mai sus, în timpul controlului, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 137 alin. (1) lit. a) din același act normativ, organele de control au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată aferentă, în cuantum de ... lei (... lei x 19%).

4. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5d), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5c)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 11.06.2009 – 22.10.2009 S.C. ... S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă, în baza unor facturi (prezentate in anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală), aprovizionări de marfuri (cabine dus și gresie), în valoare totala de ... lei cu TVA aferentă ... lei, de la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, CUI ... respectiv de la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, CUI ..., societăți care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/2009 au fost declarate inactive.

Întrucât, suma de ... lei a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală, având drept consecință diminuarea în perioada respectiva a bazei impozabile și, implicit, a

impozitului pe profit aferent, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 11 alin. (1²) din același act normativ, coroborate cu prevederile art. 3 alin. (1) și (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, organele de inspecție fiscală au considerat suma respectivă nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

În condițiile date, în timpul controlului organele de control au procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2009 cu suma respectiva, stabilind un impozit pe profit suplimentar în suma ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Întrucât, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui A.N.A.F., organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, la control s-a stabilit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

5. Referitor la constatările redată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5e), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5d)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2009 – februarie 2010, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 38 (treizeci și opt) facturi emise de diferite societăți (S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L.) al căror domiciliu fiscal (sediul social) figurează pe raza municipiului București. Valoarea totală a facturilor în cauză se situează la nivel de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, suma de ... lei fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Întrucât, în urma controalelor încrucișate efectuate la societățile menționate mai sus de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul acestea s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale (S.C. ... SRL, SC ... SRL, S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL nu au avut relații comerciale cu S.C. ... S.R.L.), organele de control, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 19 alin. (1) din același act normativ, au considerat suma totală de ... lei ca nedeductibilă fiscal.

În condițiile date, în timpul controlului organele de control au procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2009 cu suma de ... lei și implicit au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum ... lei (... lei X 16%), respectiv au diminuat aferent trim. I 2010 pierderea fiscală de recuperat cu suma de ... lei.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție au stabilit în sarcina unității accesorii, care potrivit anexei nr. 1 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în cuantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de control au concluzionat că, fiind vorba de documente (facturi) vizând operațiuni care nu reflectă realitatea, societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza acestor considerente organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în facturile emise de societățile sus menționate, în cuantum total de ... lei.

Pentru neachitarea la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție au stabilit în sarcina unității accesorii, care potrivit anexei nr. 2 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în cuantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5f), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5g)

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC ... SRL a vândut către persoana fizică ..., cu domiciliul în loc. Ploiesti, ..., jud. Prahova, un vehicul motocicletă ..., nr. de identificare xxx, nr. omologare xxx, cu factura nr. xxx/01.05.2009 la valoarea de ... lei plus TVA aferentă de ... lei, fără ca valorificarea mijlocului fix respectiv să fie evidențiată în contabilitate.

Întrucât, potrivit evidenței contabile a S.C. ... S.RL., respectiv fișa mijlocului fix (anexa nr 11 la raportul de inspecție fiscală), valoarea ramasă neamortizată pentru motocicletă Yamaha este de ... lei, organele de inspecție fiscală au considerat că prețul de vânzare al motocicletei, înscris în factura emisă către persoana fizică ..., a fost mult subdimensionat, ca urmare au reconsiderat respectiva tranzacție, în baza art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerând ca preț de vânzare al motocicletei respective, prețul solicitat de d-nul ..., asociat unic și administrator al S.C. ... S.RL., pentru același tip de motocicletă (având aceleași caracteristici cu cea

vanduta in jud. Prahova), intr-un anunt postat de acesta pe site-ul [www. xxx.ro](http://www.xxx.ro) (anexa nr. 12 la raportul de inspectie fiscală).

Reconsiderarea tranzactiei cu ocazia controlului a avut ca efect stabilirea unui venit suplimentar in suma totala de ... lei (8.200 euro X ... lei/euro).

Venitul stabilit suplimentar estimat, neinregistrat de unitate, in suma totala de ... lei a fost ajustat cu valoarea ramasa neamortizata de ... lei, rezultand un profit impozabil suplimentar aferent anului 2009 de ... lei (... lei – ... lei), si implicit un impozit pe profit suplimentar de ... lei (... lei x 16%).

La stabilirea venitului suplimentar estimat s-au avut in vedere prevederile art. 67 alin. (1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie au stabilit in sarcina unitatii accesorii, care potrivit anexei nr. 3 la referatul cu propuneri de solutiere a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în quantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de control au reținut că deficiența redată anterior are influență si asupra taxei pe valoarea adăugată.

Avand in vedere, prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prevederile art. 67 alin. (1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si prevederile art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea, prin estimare a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor estimate in suma de ... lei (... lei x 19%), aceasta suma reprezentand TVA stabilita suplimentar pentru luna mai 2009.

Pentru neachitarea la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspectie au stabilit in sarcina unitatii accesorii, care potrivit anexei nr. 4 la referatul cu propuneri de solutiere a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în quantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

7. Referitor la constatările redade în raportul de inspectie fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5a)

Organele de inspectie fiscală au constatat faptul că societatea a preluat eronat in decontul de TVA aferent lunii iunie 2008, suma taxei pe valoarea adaugata colectata, în sensul ca taxa pe valoarea adaugata colectata de unitate in suma totala de ... lei, potrivit documentele emise de

aceasta si inregistrata in jurnalul de vanzari aferent lunii (anexa nr. 15 la raportul de inspectie fiscala) nu corespunde cu TVA inregistrata in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna iunie 2008 si inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. 340.730 /26.05.2010 unde la randul 7 „Livrari de bunuri si prestari de servicii, taxabile cu cota de 19%” respectiv la randul 13 „Total taxa colectata” societatea a inregistrat TVA in suma de ... lei.

Astfel, rezulta o diferenta reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata nedeclarata la organul fiscal teritorial in valoare de ... lei (... lei - ... lei), suma ce reprezinta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar cu ocazia controlului.

Prin declararea eronata a taxei pe valoarea adaugata in cuantum de ... lei, societatea nu a respectat prevederile art. 156² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

8. Referitor la constatările redade în raportul de inspectie fiscala la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adaugata" pct. 5e)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada noiembrie – decembrie 2009, S.C. ... S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila un numar de 15 facturi emise de catre S.C. ... S.R.L. Bucuresti (anexa nr. 16 la raportul de inspectie fiscala), in valoare totala de ... lei cu TVA aferenta de ... lei, societate care potrivit Ordinului Președintelui A.N.A.F nr.1167/2009 a fost declarata inactiva.

Inregistrarea facturilor in cauza in evidenta contabila a unitatii a avut efect asupra taxei pe valoarea adaugata, intrucat societatea verificata a dedus TVA inregistrata in facturile respective in suma totala de ... lei.

Avand in vedere prevederile art. 3 alin. (1) si (2) din Ordinul Președintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi, ale art. 4 alin. (1) din ordinul sus-mentonat, coroborate cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de control au considerat ca nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, prevazute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, la control s-a stabilit suplimentar si taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

9. Referitor la constatările redade în raportul de inspectie fiscala la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adaugata" pct. 5f)

In luna decembrie 2009, S.C. ... S.R.L. a achizitionat, de la S.C. ... S.R.L. Tirgu-Mures, societate aflata in stare de insolventa, in baza facturii nr. 21/11.12.2009 (anexa nr. 17 la raportul de inspectie fiscala) in valoare de ... lei, o motocicletă ..., pentru care a aplicat taxarea inversa.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca, pentru achizitia in cauza societatea nu a facut dovada utilizarii acesteia in scopul operatiunilor sale impozabile, fiind incalcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere faptul ca incepand cu anul 2009 (anul achizitiei), bunul de capital in speta nu a fost utilizat in activitatea economica a SC ... SRL, taxa pe valoarea adaugata dedusa la momentul achizitionarii acestui bun de capital, in cuantum de ... lei, se ajusteaza potrivit prevederilor art. 149

alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, în cazul bunului de capital – motocicleta ..., care din anul achiziției (2009) nu este utilizat pentru desfășurarea de activități economice, organele de inspecție au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deduse. Perioada de ajustare este de 5 ani, începând cu anul 2009 (anul în care apare obligația ajustării) și până în anul 2013, inclusiv, în acest caz există o ajustare din suma dedusă inițial de ... lei în favoarea statului de cinci cincimi adică ... lei=(... lei X 5/5).

Astfel, taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei reprezintă TVA stabilită suplimentar de plată.

Ca suport legal pentru ajustarea efectuată organele de control au invocat prevederile art. 149 alin. (1) lit. a), art. 149 alin. (2) lit a), art. 149 alin. (4) lit a) pct. 1, art. 149 alin. (5) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 54 alin. (4) al Titlului VI din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (incidente din ianuarie 2008).

10. Referitor la constatările redată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5h)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit balanței de verificare întocmită pentru luna mai 2010, soldul debitor al contului 371.2 „Marfuri” - gestiunea ... (magazin alimentar cu amanuntul) este de ... lei.

Întrucât, cu ocazia verificărilor efectuate, organele de control nu au identificat stocul de marfă reflectat de soldul contului 371.2 „Marfuri”, iar societatea nu a făcut dovada cu documente justificative că marfurile respective au fost degradate (după cum a susținut administratorului societății d-ului ... în nota explicativă dată), acestea au fost considerate cu ocazia controlului, lipsa în gestiune.

În baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, motiv pentru care organele de control au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în suma de ... lei (... lei X 19/119 = ... lei).

Având în vedere deficiențele referitoare la impozitul pe profit, redată anterior la punctele 2-7, iar în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5 a)-f), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent perioadei ianuarie 2006 - martie 2011, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, impozit ce a fost diminuat cu impozitul minim datorat aferent trim. III și IV 2009, declarat de unitate în suma totală de ... lei, existent în fișa pe platitor gestionată de organul fiscal teritorial. De asemenea organele de inspecție fiscală, la stabilirea profitului impozabil au diminuat pierderea fiscală la data de 31.03.2010 cu suma de ... lei.

Calculul detaliat al rezultatului fiscal aferent perioadei trim. I 2006 – trim. IV 2009, pe trimestre și ani fiscali este prezentat în Anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei (... lei - ... lei), diminuat cu impozitul minim datorat aferent trim. III si IV 2009, declarat de unitate in suma totala de ... lei, existent in fisa pe platitor gestionata de organul fiscal teritorial, in timpul controlului organele de inspectie fiscala în conformitate cu prevederile art. 34 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 115 si art. 116, respectiv art 119 si art. 120 (incidente din 01.09.2007) si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina unității accesorii bugetare în sumă totală de ... lei din care: majorari de intarziere in suma de ... lei, calculul detaliat al acestora fiind redat în Anexa nr. 14 la raportul de inspectie fiscala, și penalitati de intarziere in suma de ... lei (... lei x 15%).

Având în vedere deficiențele referitoare la taxa pe valoarea adăugată redate anterior la punctele 3 - 10, respectiv în cuprinsul raportului de inspectie fiscala la *Cap. III lit. B - "Taxa pe valoarea adaugata" pct. 5 a) – h)*, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de ... lei, situatia detaliata a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pe spete si perioade fiind prezentata in Anexa nr. 18 la raportul de inspectie fiscala.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspectie fiscala, în conformitate cu prevederile art. 115 si art. 116, respectiv art. 119 si art. 120 (incidente din 01.09.2007) si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina unității accesorii bugetare în sumă totală de ... lei din care: majorari de intarziere in suma de ... lei, calculul detaliat al acestora fiind redat in Anexa nr. 20 la raportul de inspectie fiscala, și penalitati de intarziere in suma de ... lei (... lei x 15%).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspectie fiscala, în raport cu actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la aspectele de formă

a) Petenta susține că deși organele de inspectie fiscala care au efectuat controlul arată că acesta s-ar fi efectuat în baza ordinelor de serviciu nr. xxx și nr. xxx precum și a Avizului de inspectie fiscala nr. xxx, emis de D.G.F.P. - Mureș, acestea nu au fost anexate raportului de inspectie fiscala.

Referitor la aspectele invocate de petentă, organele de inspectie fiscala, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..., înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., precizează că, la inceputul inspectiei fiscale, au prezentat contribuabilului Ordinele de serviciu nr. xxx, nr. xxx si nr. xxx, acestea fiind inscrise in registrul unic de control al societatii, pentru inspectorii xxx si xxx, respectiv la reluarea inspectiei (16.08.2011), pentru xxx.

Potrivit art. 105 alin. (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(7) La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."

În baza art. 101 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a fost instiintata in legatura cu inspectia fiscala, fiind emis in acest sens Avizul de inspectie fiscala nr. xxx, care a fost comunicat contribuabilului in data 07.04.2010, cu Confirmarea de primire nr. xxx, certificandu-se astfel primirea acestuia.

Dupa primirea avizului, S.C. ... S.R.L., prin reprezentantul legal, d-nul ..., a solicitat amanarea inspectiei, prin Adresa nr. xxx, inregistrata la DGFP Mures sub nr. xxx si la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. xxx, iar prin Adresa nr. xxx, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala a fost adusa la cunostinta societatii reprogramarea inspectiei fiscale.

b) De asemenea, petenta susține în contestație că, din Raportul de inspecție fiscală nr. ... rezultă că perioada de desfășurare a inspecției fiscale este 21.06.2010 - 29.08.2011, ceea ce depășește durata maximă de trei luni prevăzută la art. 104 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ca durată maximă de efectuare a unei inspecții fiscale, aceasta reieșind din faptul că Raportul de inspecție fiscală nr. ... nu face vreo trimitere la suspendarea inspecției fiscale pentru perioada 20.07.2010 - 15.08.2011.

Referitor la acest aspect, se reține că inspectia fiscala a avut loc in perioada 21.06.2010 - 19.07.2010, 16.08.2011-29.08.2011 iar la data de 19.07.2010, actiunea de control a fost suspendata, societatea fiind instiintata asupra acestui fapt prin Adresa nr. xxx/22.07.2010, anexata la dosarul cauzei.

Inspectia fiscala a fost reluata in data de 16.08.2011, societatea fiind instiintata asupra reluarii prin Adresa nr. xxx/16.08.2011.

Ca urmare susținerea petentei este neîntemeiată referitor la depășirea duratei maxime pentru efectuarea controlului.

c) Referitor la susținerea petentei că raportul de inspecție fiscală nr. ... a fost comunicat fără Anexele 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 15, 17, 22 și 24, deși în textul acestuia se face trimitere la toate anexele menționate, se rețin următoarele aspecte precizate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ...:

- anexele nr. 1, 2, 3, 9, 10, 11, 15 si 17 reprezinta copii dupa documente care au parvenit de la S.C ... S.R.L., astfel:

- Anexa nr. 1: *Deciziile pentru alocarea si numerotarea formularelor cu regim special;*

- Anexa nr. 2: *Fisa mijlocului fix „Cladire sediu firma xxx”;*

- Anexa nr. 3: *Registrul imobilizarilor si Fisa mijlocului fix cladire ... 114;*

- Anexa nr. 9: *Cartea de identitate a vehiculului motocicletu xxx, cu nr. de identificare xxx;*
- Anexa nr. 10: *Factura seria xxx nr. xxx/01.05.2009, emisa de S.C. ... S.R.L.;*
- Anexa nr. 11: *Fisa mijlocului fix motocicletu xxx FJR 1300;*
- Anexa nr. 15: *Jurnalul de vanzari al S.C. ... S.R.L. aferent lunii iunie 2008;*
- Anexa nr. 17: *Factura nr. 21/11.12.2009, emisa de S.C. ... S.R.L. catre S.C. ... S.R.L.;*
- Anexa nr. 4 *Procesul-verbal nr. 9/12.07.2010, incheiat urmare controlului incrucisat la S.C. ... S.R.L.,*
- Anexa nr. 5: *Nota explicativa data de administratorul unitatii verificate;*
- Anexa nr. 12: *Anuntul postat de catre administratorul S.C. ... S.R.L, ..., pe site-ul www. xxx.ro;*
- Anexa nr. 22: *Convocarea contribuabilului la sediul DGFP Mures, in vederea discutiei finale privind rezultatele inspectiei fiscale, comunicata societatii in data de 26.08.2011;*
- Anexa nr. 24: *Declaratia contribuabilului.*

- anexele la care s-a facut referire mai sus, au fost comunicate contribuabilului odata cu comunicarea raportului de inspectie fiscala, in data de 01.09.2011, reprezentantul - delegat al societatii, d-nul ..., confirmand primirea raportului de inspectie fiscala, si implicit a anexelor acestuia, fara a face vreo mentiune cu privire la lipsa vreunei anexe.

2. Referitor la constatările redade în raportul de inspectie fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5a)

În fapt, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil, în perioada august - decembrie 2006, cheltuiala cu amortizarea aferentă valorii cu care s-a majorat, în urma unei reevaluări contabile efectuate în data de 30.06.2006, valoarea mijlocului fix "*Cladire sediu firma ...*", de la valoarea de ... lei, la valoarea de ... lei.

Societatea a înregistrat astfel, o cheltuială cu amortizarea lunară, începând cu luna august 2006, în cuantum de ... lei/lună, aceasta fiind considerată de către societate integral deductibilă la calcul profitului impozabil.

În perioada august – decembrie 2006, SC ... SRL a considerat, deductibila la calculul profitului impozabil cheltuiala cu amortizarea aferenta valorii cu care s-a majorat, in urma reevalurarii contabile efectuate la 30.06.2006, mijlocul fix "*Cladire sediu firma ...*" în suma de xxx lei, adica (... lei/luna - ... lei/luna) x 5 luni.

Organele de inspectie fiscală au reținut că, prin înregistrările efectuate, societatea a încălcat prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, au considerat nedeductibilă valoarea amortizării aferente valorii reevaluării contabile în sumă de ... lei, stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

În drept, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (incidente până la data de 31.12.2006), stipulează:

"(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii."

Din prevederile legale anterior citate se reține că, pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a fi luate în calcul reevaluările contabile ale acestora.

În contestație, petenta susține că organele de inspecție fiscală au considerat în mod eronat ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, pentru perioada august - decembrie 2006, cheltuiala cu amortizarea aferentă valorii cu care s-a majorat prin reevaluare valoarea mijlocului fix "clădire sediu firmă ..." întrucât, din textul articolului invocat de organele de control (prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) lipsește sintagma "și orice reevaluare contabilă a acestora", sintagmă introdusă de organele de inspecție fiscală.

În acest sens, petenta citează art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, având următorul conținut:

„Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată”.

În soluționarea contestației se reține că, prevederile art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, sub forma invocată de petentă, este incident începând cu data de 01.01.2007.

În perioada august - decembrie 2006, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avea următorul conținut:

"Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. [...]"

Ca atare, având în vedere prevederile legale în vigoare în perioada supusă analizei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, suma de ... lei,

reprezentand cheltuiala cu amortizarea aferenta valorii cu care s-a majorat (in urma reevalarii contabile efectuate la data 30.06.2006), valoarea mijlocului fix „Cladire sediu firma xxx”, motiv pentru care **contestatia petentei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

3. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5b)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2006 – iulie 2009, SC ... SRL a înregistrat pe costuri de exploatare și a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli cu amortizarea aferentă unui imobil (casa de locuit – situat în loc. ..., nr. 114, jud. Mures) aflat în patrimoniul unitatii.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea nu a făcut dovada că spațiul respectiv este utilizat de societate în scopul realizării de venituri impozabile, mai mult, aceasta nu a anunțat la Oficiul Registrului Comerțului Mures și nici la organul fiscal ca având activitate economica și punct de lucru situat la adresa la care se afla situat imobilul respectiv (jud. Mures, comuna ..., localitatea ..., nr. 114).

Potrivit registrului imobilizarilor și a fișei mijlocului fix (anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală), amortizarea lunară aferentă imobilului în cauză este de ... lei, suma totală a amortismentelor calculate și înregistrate pe cheltuieli, prin rulajul contului 681 "*Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe*", în perioada ianuarie 2006 – iulie 2009, este de ... lei.

Întrucât societatea nu a făcut dovada că spațiului respectiv ar fi utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și ale pct. 70² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (incidente din 01.01.2007), la control suma de ... lei, a fost considerată nedeductibilă la calcul profitului impozabil.

În drept, art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"(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."

Art. 24 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative."

Pct. 70² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (incidente din 01.01.2007), prevede:

"Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se

efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală".

În susținerea contestației petenta precizează că organele de control nu au avut în vedere faptul că imobilul face parte din patrimoniul societății și că este ipotecat în favoarea băncii comerciale de la care societatea a contractat linie de credit și credit de investiții în vederea desfășurării activității economice, petenta depune în acest sens în xerocopie extrasul de carte funciară în care este înscris acest imobil.

Susținerile petentei nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, S.C. ... S.R.L. nu are declarate la organul fiscal teritorial, ca detinand sediu secundar sau punct de lucru la adresa respectiva, iar potrivit extrasului de carte funciara, imobilul respectiv reprezinta casa de locuit, mai mult, nici la control și nici în susținerea contestației societatea nu a făcut dovada că, în perioada supusă verificării spatiul respectiv ar fi fost utilizat in scopul realizarii de venituri impozabile.

Ca atare, se reține că bunul in cauza nu indeplineste conditia prevazuta la art. 24 alin (2) lit. a) din Codul fiscal, respectiv de a fi deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, astfel incat sa poata fi considerat mijloc fix amortizabil.

Având în vedere considerentele anterior prezentate, precum și prevederile legale citate, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea imobilului respectiv, in suma totala de ... lei, motiv pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

4. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5c), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5b)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis un numar de 4 (patru) facturi catre S.C. ... S.R.L. ..., in valoare totala de ... lei (baza ... lei + T.V.A ... lei), facturi care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. ... S.R.L.

Din Procesul-verbal nr. 9/12.07.2010, încheiat urmare controlului incrucisat efectuat de către organele de control la S.C ... S.R.L. (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală) a reieșit ca aceasta a inregistrat facturile respective in evidenta sa contabila.

În nota explicativa data de administratorul S.C. ... S.R.L. (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală), la intrebarea pusa de echipa de inspectie fiscala referitoare la facturile nr. xxx/23.09.2008, nr. xxx/27.10.2008, nr. 24xxx40/14.11.2008 si nr. xxx/30.11.2008, neinregistrate in evidenta contabila a S.C. ... S.R.L., acesta sustine ca *"Facturile mai sus mentionate au fost omise de d-ra contabila"*.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. ... S.R.L. Tg Mureș, a efectuat operațiuni comerciale fără a le evidenția în acte contabile având ca efect neevidențierea în contabilitate și nedeclararea veniturilor impozabile în valoare totală de ... lei,

respectiv diminuarea bazei de impozabile pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală, la stabilirea bazei de impozitare suplimentare în cuantum de ... lei au avut în vedere următoarele:

- pentru marfurile facturate de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., venitul neevidențiat în contabilitate, reflectat de facturile nr. 2437/23.09.2008 și nr. 2440/14.11.2008 (... lei), ajustat cu costul de descarcare din gestiune a marfurilor vândute (... lei), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în cuantum de ... lei;

- pentru prestarile de servicii facturate de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., venitul neevidențiat în contabilitate reflectat de facturile nr. 2439/27.10.2008 și nr. 2440/14.11.2008 (... lei) reprezintă baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit;

- pentru mijloacele fixe facturate de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., venitul neevidențiat în contabilitate reflectat de factura nr. 2441/30.11.2008 (... lei) ajustat cu valoarea rămasă neamortizată (... lei) rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în cuantum de ... lei.

Pentru deficiența redată anterior, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a stabilit suplimentar în sarcina societății, impozit pe profit în cuantum de ... lei.

Situația facturilor emise de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., neinregistrate în evidența S.C. ... S.R.L., precum și calculul detaliat al bazei de impozitare stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și a impozitului pe profit în suma de ... lei, sunt redată în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că deficiența redată anterior are influența și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, prin neinregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise către SC ... SRL, societatea nu a colectat taxa aferentă bunurilor care au fost valorificate în perioada septembrie - noiembrie 2008.

Ca urmare a celor menționate mai sus, în timpul controlului, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 137 alin. (1) lit. a) din același act normativ, organele de control au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată aferentă, în cuantum de ... lei (... lei x 19%).

Pentru aceste deficiențe, constând în neînregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise către SC ... SRL și implicit neînregistrarea veniturilor realizate și a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă, organele de inspecție fiscală au reținut că fapta respectivă ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, drept pentru care, prin Adresa nr. 1805/01.09.2011, au fost sesizate organele de urmărire penală competente, în vederea constatării existenței sau inexistenței

elementelor constitutive ale infracțiunii.

În drept, art. 6 și 11 din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, stipulează următoarele:

art. 6 alin. (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".

art. 11 "Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise".

Ca atare, societatea avea obligația înregistrării facturilor respective în evidența contabilă la momentul efectuării operațiunilor.

Referitor la impozitul pe profit, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„(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".

În soluționarea contestației se reține că, în ceea ce privește neevidențierea în contabilitatea societății a facturilor emise către SC ... SRL ..., administratorul societății, prin nota explicativa data (anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală), la întrebarea pusă de echipa de inspecție fiscală referitoare la facturile nr. 2437/23.09.2008, nr. 2439/27.10.2008 nr. 2440/14.11.2008 și nr. 2441/30.11.2008, neînregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L., acesta recunoaște că *"Facturile mai sus menționate au fost omise de d-ra contabilă"*.

Având în vedere că, petenta nu aduce argumente în susținerea contestației care să combată constatările organelor de control, mai mult aceasta recunoaște neînregistrarea în contabilitate a facturilor respective, și implicit neînregistrarea veniturilor în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție au procedat la majorarea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit și implicit a impozitului pe profit în suma de ... lei, motiv pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”

art. 134¹ alin. (1) din același act normativ:

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."

art. 137 alin. (1) lit. a) din același act normativ:

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni".

art. 156 alin. (1) și (2) din același act normativ:

"Evidența operațiunilor

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

(2) *Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu."*

De asemenea, art. 156² "Decontul de taxă" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

"(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice".*

Având în vedere cele prezentate anterior, precum și faptul că petenta recunoaște neînregistrarea în contabilitate a facturilor respective, se reține că în mod legal organele de inspecție au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor neînregistrate, motiv pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în cunșum de ... lei.**

5. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5d), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5c)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 11.06.2009 – 22.10.2009 S.C. ... S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă, în baza unor facturi (prezentate în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală), aprovizionări de marfuri (cabine dus și gresie), în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă ... lei, de la S.C. ... S.R.L. București, CUI ..., respectiv de la S.C. ... S.R.L. București, CUI ..., societăți care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/2009, au fost declarate inactive.

Întrucât, suma de ... lei a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală, în timpul

controlului organele de control au procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2009 cu suma respectiva, stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care, la control s-a stabilit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, se stipulează:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”,

iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ:

“Pe perioada stării de inactivitate [...] oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept”.

Astfel, prin prevederile legale anterior citate, legiuitorul a statuat faptul că, un contribuabil inactiv nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte formulare tipizate cu regim special, iar dacă totuși întocmește aceste documente, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul dispune că:

“[...] nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin”.

Referitor la tranzacțiile cu S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., derulate de S.C. ... S.R.L., petenta sustine ca „*inactivitatea celor doi contribuabili nu exista la acea data si nu poate fi facuta opozabila vreunui tert*”, intrucat acestea au fost declarate inactive prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 1167/2009, ordin care nu a fost publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, nerespectandu-se astfel prevederile art. 3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, care are urmatorul continut: „*Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului*

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi”.

Fata de afirmatiile petentei, se reține că prin art. VI pct. 1 din CAPITOLUL III *Măsuri pentru diminuarea evaziunii fiscale* din O.U.G. nr. 46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale, se modifica art. 11 alineatul (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care, începând cu data de 25.05.2009 are următorul cuprins:

"(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Cele doua entitati au fost declarate inactivate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarati inactivi, prin care s-a stabilit si termenul de intrare in vigoare a ordinului, acesta fiind de 3 zile de la data semnarii (29 mai 2009), termen care a fost prorogat pana la data de 11 iunie 2009, prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare in vigoare a Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare fiscala nr. 1167/2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor decalarati inactivi, si nu data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, asa cum sustine petenta.

Astfel, prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 1179/01.06.2009 se stabileste termenul de intrare in vigoare a Ordinului Presedintelui ANAF nr.1167/29.05.2009.

Prin urmare, în baza prevederilor legale anterior citate, coroborate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"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"* precum și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală"*, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei, înregistrate în baza facturilor emise de S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., societăți declarate inactivate, motiv pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, pe

lângă prevederile actelor normative privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, și prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță se rețin și prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

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

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

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, se reține că, achizițiile efectuate de SC ... SRL în baza facturilor emise de S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. după declararea acestora ca inactive nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Mai mult, potrivit prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi care să cuprindă informațiile prevăzute de lege emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(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”.

În acest sens, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, s-a dispus faptul că *"nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii."*

Din aceste prevederi legale se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate, se reține că facturile emise de S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., societăți declarate inactive, nu constituie documente legale cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată la control în sumă de ... lei.**

6. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5e), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5d)

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie 2009 – februarie 2010, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 38 (treizeci și opt) facturi emise de diferite societăți (S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L.) al căror domiciliu fiscal (sediul social) figurează pe raza municipiului București. Valoarea totală a facturilor în cauză este de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, suma de ... lei fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fiindu-i aplicat un regim de deductibilitate fiscală.

Analizând documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni în ceea ce privește realitatea operațiunilor reflectate de documentele în cauză, întrucât facturile respective nu depășesc valoarea de ... lei, iar potrivit Raportului nr. 1111/21.06.2011 transmis de Biroul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. - Mureș, vizând livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, nici una dintre societățile respective nu a declarat livrări către SC ... SRL.

Motivat de acestea organele de control au solicitat efectuarea de controale încrucișate la firmele care apar înscrise la rubrica "Furnizor".

Urmare controalelor încrucișate efectuate la societățile menționate mai sus de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul acestea, s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale (S.C. ... SRL, SC ... SRL, S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL nu au avut relații comerciale cu S.C. ... S.R.L.).

În Procesul-verbal nr. xxx/20.12.2010 încheiat la S.C. ... S.R.L. București, vizând relația comercială cu S.C. ... S.R.L., se rețin următoarele :

- facturile fiscale nr. 34.659/12.02.2009 în valoare de ... lei, nr 34.669/16.02.2009 în valoare de ... lei, nr 34.675/19.02.2009 în valoare de ... lei, nr. 34.678/24.02.2009 în valoare de ... lei, nr. 34.690/27.02.2009 în valoare de ... lei și nr. 34.698/03.03.2009 în valoare de ... lei, reprezentând contravaloare gresie și faianță, care sunt înregistrate în evidența S.C. ... S.R.L., nu se regăsesc în jurnalele pentru vânzări ale S.C. ... S.R.L.;

- plaja de numere a facturilor fiscale prezentată de S.C. ... S.R.L. nu include numerele facturilor pentru care a fost solicitat controlul;

- în cuprinsul facturilor fiscale pentru care se solicita controlul unele date obligatorii ce trebuie menționate în facturile fiscale diferă față de cele ale facturilor din evidența S.C. ... S.R.L., respectiv valoarea capitalului social (... lei, în loc de ... lei) și contul bancar (xxx în loc de Transilvania);

- S.C. ... S.R.L. nu a avut relatii comerciale cu S.C. ... S.R.L.

În Procesul-verbal nr. xxx.389/25.10.2010 incheiat la S.C. xxx S.R.L. Bucuresti (fosta S.C. ... S.R.L. Bucuresti), vizand relatia comerciala cu S.C. ... S.R.L., s-au consemnat urmatoarele :

- facturile avand ca emitent S.C. ... S.R.L. Bucuresti nu se regasesc in plaja de numere alocata de societate pentru anul 2009, aceste facturi neregasindu-se in evidenta contabila a S.C. ... S.R.L.;

- obiectul de activitate al S.C. ... S.R.L. este *“Intermedieri in comertul cu textile, confectii din blana, incaltaminte si articole din piele”*;

- produselor inscrise in facturile respective (set mobilier) nu fac obiectul activitatii S.C. ... S.R.L., respectiv comertul cu imbracaminte (blugi).

În Procesul-verbal nr. 4.xxx/23.08.2010, incheiat la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, vizand relatia comerciala cu S.C. ... S.R.L., s-au consemnat urmatoarele :

- marfa din facturile identificate la S.C. ... S.R.L. nu intra in sfera de activitate a S.C. ... S.R.L. si nici nu se regaseste in facturile emise de aceasta, societate facturand numai manopera si prestarea serviciului de fabricare a lenjeriei intime;

- conform jurnalelor pentru vanzari si cumparari, nu au existat relatii comerciale intre S.C. ... S.R.L. si S.C. ... S.R.L., aspect care rezulta si din nota explicativa data de administratorul S.C. ... S.R.L. cu ocazia controlului;

- in cuprinsul facturilor fiscale pentru care se solicita controlul unele date obligatorii ce trebuie mentionate in facturile fiscale difera fata de cele ale facturilor din evidenta S.C. ... S.R.L., respectiv valoarea capitalului social (... lei, in loc de ... lei) si contul bancar (Transilvania in loc de BRD).

Din Adresa nr. 5.xxx.910/10.05.2011, emisa de AFP sector 1 Bucuresti - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu privire la controlul incrucisat la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, vizand relatia comerciala cu S.C. ... S.R.L., se rețin urmatoarele :

- in perioada ianuarie 2009 - aprilie 2009, S.C. ... S.R.L. nu a desfasurat nicio activitate, iar in perioada aprilie 2009 - septembrie 2009 a desfasurat activitate de comercializare produse alimentare si nealimentare;

- S.C. ... S.R.L. nu a avut relatii comerciale cu S.C. ... S.R.L.;

- in nota explicativa data de administratorul societatii, acesta face mentiunea ca in luna august 2008, stampila societatii i-a fost sustrasa din masina personala in mod abuziv, fiind sesizate in acest sens organele de politie.

În Procesul-verbal nr. xxx.190/28.04.2011, incheiat la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, vizand relatia comerciala cu S.C. ... S.R.L., s-au consemnat urmatoarele :

- S.C. ... S.R.L. nu a efectuat niciun fel de tranzactii cu S.C. ... S.R.L.;

- societatea supusa controlului incrucisat a avut ca obiect de activitate comert cu amanuntul a produselor alimentare, bauturi si tutun, in perioada 04.04.2007—30.11.2008, iar din 01.12.2008, pana in prezent nu a desfasurat niciun fel de activitate;

- aceasta societate nu a emis niciodata facturi fiscale.

În Procesul-verbal nr. xx/15.02.2011, incheiat la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, vizand relatia comerciala cu S.C. ... S.R.L., s-au consemnat urmatoarele :

- S.C.... S.R.L. nu a avut relatii comerciale cu S.C. ... S.R.L.;

- societatea supusa controlului incrucisat a desfasurat de la infiintare activitatea de productie a articolelor de imbracaminte, ca unica activitate economica;

- seriile si numerele facturilor si chitantelor prezentate de S.C. ... S.R.L. ca fiind emise de S.C.... S.R.L. nu corespund plajei de numere alocate de S.C.... S.R.L. pentru aceste documente.

În Procesul-verbal nr. 125.xxx/20.12.2010, incheiat la S.C. ... S.R.L. Bucuresti, vizand relatia comerciala cu S.C. ... S.R.L., s-au consemnat urmatoarele:

- S.C. ... S.R.L. nu a avut relatii comerciale cu S.C. ... S.R.L.;

- pentru anul 2010, S.C. ... S.R.L. a emis Decizia interna nr. 3/05.01.2010, prin care a atribuit documentelor cu regim special (facturi) o plaja de numere de la 1 la 999;

- S.C. ... S.R.L. a utilizat facturi din plaja de facturi alocate.

- facturile inregistrate de S.C. ... S.R.L. ca fiind emise de S.C. ... S.R.L. nu se regasesc in plaja de numere mentionata in procesul-verbal incheiat de organele de control din Bucuresti.

Având în vedere aspectele redade anterior, se reține că niciuna din societățile ... SRL, ... SRL, ... S.R.L., ... S.R.L., ... SRL, ... SRL si ... SRL nu au confirmat realitatea operațiunilor ce figurează înregistrate în evidența contabilă a SC ... SRL.

Întrucât, în urma controalelor încrucișate efectuate la societățile mentionate mai sus de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul acestea, s-a constatat că facturile în cauză nu reflectă operațiuni reale (S.C. ... SRL, SC ... SRL, S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL nu au avut relații comerciale cu S.C. ... S.R.L.), și având în vedere prevederile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și ale art. 21 alin. 4 lit. f) din același act normativ, organelor de control au considerat suma totală de ... lei ca nedeductibilă fiscal.

În condițiile date, în timpul controlului organele de control au procedat la majorarea profitului impozabil aferent anului 2009 cu suma de ... lei și implicit au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei (... lei X 16%), respectiv au diminuat aferent trim. I 2010, pierderea fiscală de recuperat cu suma de ... lei.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie au stabilit în sarcina unitatii accesorii, care potrivit anexei nr. 1 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în cuantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere,

calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, deficiența redată anterior are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de control au concluzionat că, fiind vorba de documente (facturi) vizând operațiuni care nu reflecta realitatea, societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de bunuri destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile respective, nefiind îndeplinite astfel condițiile legale stipulate în acest sens la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza acestor considerente organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în facturile emise de societățile sus menționate, în quantum total de ... lei.

Pentru neachitarea la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție au stabilit în sarcina unității accesorii, care potrivit anexei nr. 2 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în quantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât fapta redată la Cap. III lit. A - *Impozit pe profit* pct. 5 - e) respectiv la lit. B - *Taxa pe valoarea* pct. 5 - d) din raportul de inspecție fiscală, 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, prin adresa nr. 1.805/01.09.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 1805/01.09.2011, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, în vederea efectuării cercetărilor ce se impun pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de actele normative anterior menționate, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal nr. ... (anexa nr. 21 la raportul de inspecție fiscală).

În drept, art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, se stipulează următoarele:

"art. 9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

...

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

Prioritate de soluționare în speță o au organele de cercetare penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei potrivit

principiului 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”.

Prin urmare, în ceea ce privește obligațiile fiscale mai sus menționate în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând impozit pe profit + ... lei reprezentând taxă pe valoarea) în speță sunt incidente prevederile art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“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 [...].”

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, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că *“Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativa, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, 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.”*

În cauză, 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 A - *Impozit pe profit* pct. 5 - e) și lit. B - *Taxa pe valoarea* pct. 5 d) din Raportul de inspecție fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., potrivit carora achizițiile de bunuri înscrise în facturile în care apare ca furnizor S.C. ... SRL, SC ... SRL, S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL, toate având sediul în București, nu corespund realității.

În baza facturilor respective S.C. ... S.R.L a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli în suma totală de ... lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, diminuând astfel obligațiile

fiscale datorate bugetului de stat cu suma totala de ... lei (... lei reprezentând impozit pe profit + ... lei reprezentând taxă pe valoarea).

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.

Această interdependență constă în faptul că ancheta penală este în măsură să stabilească realitatea tranzacțiilor derulate între S.C. ... SRL, SC ... SRL, S.C. ... S.R.L., S.C. ... S.R.L., SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL, toate cu sediul în București.

Între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., contestate de S.C. ... S.R.L și stabilirea caracterului infracțional al faptei de înregistrare a unor operațiuni care nu corespund realității există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

Având în vedere aspectele prezentate și principiul de drept potrivit căruia "*accessorium sequitur principale*" 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 obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei**, compusa din ... lei reprezentând impozit pe profit, ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

7. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5f), respectiv la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5g)

În fapt, cu ocazia controlului organele de inspecție fiscală au identificat cartea de identitate a vehiculului motociclului ..., nr. de identificare xx, nr. omologare xxx/2007, înmatriculat în jud. Prahova sub nr. xxx la data de 22.05.2009 (anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală), unde ca ultim proprietar apare persoana fizică ..., cu domiciliul în loc. Ploiesti, ..., jud. Prahova. Din cartea tehnică respectivă a reieșit faptul că aceasta a aparținut S.C. ... S.R.L., în evidența contabilă a acesteia nefiind înregistrată vânzarea motociclului respectiv.

Prin Adresa nr. xxx/09.07.2010 organele de control au solicitat informații Institutiei Prefectului Jud. xxx, Serviciul public comunitar - xxx permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor, cu privire la documentele în baza cărora persoana fizică ... a intrat în posesia motociclului în cauză.

Cu Adresa nr. 60.xxx/23.07.2010, institutia respectivă a transmis o copie a facturii fiscale nr. xxx/01.05.2009 (anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală), prin care ... a intrat în posesia motociclului la care s-a făcut referire.

Potrivit facturii nr. xxx/01.05.2009 (emisa de S.C. ... S.RL.), motocicla xxx in cauza ar fi fost vanduta la valoarea de ... lei + TVA aferenta de ... lei.

Potrivit evidentei contabile a S.C. ... S.RL., respectiv fisa mijlocului fix (anexa nr. 11 la raportul de inspectie fiscala), valoarea ramasa neamortizata pentru motocicla xxx este de ... lei.

Organele de control au considerat ca pretul de vanzare al motociclei, inregistrat in factura emisa catre persoana fizica ..., a fost mult subdimensionat, ca urmare au reconsiderat respectiva tranzactie, in baza art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerand ca pret de vanzare al motociclei respectiv, pretul solicitat de d-nul ..., asociat unic si administrator al S.C. ... S.RL. pentru acelasi tip de motocicla (avand aceleasi caracteristici cu cea vanduta in jud. Prahova), intr-un anunt postat de acesta pe site-ul www.xxx.ro (anexa nr. 12 la raportul de inspectie fiscala).

In urma reconsiderarii tranzactiei, in baza prevederilor art. 67 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata organele de control au stabilit un venit suplimentar in suma totala de ... lei (8.200 euro X ... lei/euro). La calcule s-a avut in vedere cursul lei/euro comunicat de BNR, valabil pentru data de 01.05.2009 (data la care s-ar fi efectuat tranzactia, potrivit facturii nr. 2444/01.05.2009).

Venitul suplimentar neinregistrat de unitate, in suma totala de ... lei, a fost ajustat cu valoarea ramasa neamortizata de ... lei, rezultand un profit impozabil suplimentar aferent anului 2009 de ... lei (... lei – ... lei).

Deficienta redata anterior s-a datorat nerespectarii de catre societate a prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neachitarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspectie au stabilit in sarcina unitatii accesorii, care potrivit anexei nr. 3 la referatul cu propuneri de solutie a contestatiei nr. ... inregistrat la D.G.F.P. - Mures sub nr. ..., sunt in cuantum total de ... lei, din care: ... lei majorari de intarziere/dobanzi si ... lei penalitati de intarziere, calculate in baza prevederilor art. 119 – 120 si 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de control au retinut ca deficienta redata anterior are influenta si asupra taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere, prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prevederile art. 67 alin. (1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea, prin estimare a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor estimate in suma de ... lei (... lei x 19%), aceasta suma reprezentand TVA stabilita suplimentar pentru luna mai 2009.

Pentru neachitarea la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspectie au stabilit in sarcina unitatii accesorii, care potrivit anexei nr. 4 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... înregistrat la D.G.F.P. - Mureș sub nr. ..., sunt în cuantum total de ... lei, din care: ... lei majorări de întârziere/dobânzi și ... lei penalități de întârziere, calculate în baza prevederilor art. 119 – 120 și 120¹ alin. 2 lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru deficiența redată anterior, organele de inspecție fiscală au reținut că fapta respectivă ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, drept pentru care, prin Adresa nr. 1805/01.09.2011, au fost sesizate organele de urmărire penală competente, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii.

În drept, art. 9 lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, se stipulează următoarele:

"art. 9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

...

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate"

Prioritate de soluționare în speță o au organele de cercetare penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei potrivit principiului 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".

Prin urmare, în ceea ce privește obligațiile fiscale mai sus menționate în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând impozit pe profit + ... lei reprezentând taxă pe valoarea) în speță sunt incidente prevederile art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"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 [...]'".

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, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.137/2011, se stipulează că *“Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativa, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, 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.”*

În cauză, 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 A - *Impozit pe profit* pct. 5 - f) și lit. B - *Taxa pe valoarea* pct. 5 g) din Raportul de inspecție fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., potrivit carora organele de inspecție fiscală au estimat venit suplimentar neînregistrat de societate, în suma totală de ... lei, venit ce a fost ajustat cu valoarea ramasa neamortizată de ... lei, rezultând un profit impozabil suplimentar aferent anului 2009 de ... lei (... lei – ... lei), precum și taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în cuantum de ... lei.

Aceste fapte ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) 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.

Între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., contestate de S.C. ... S.R.L și stabilirea caracterului infracțional al faptei de neînregistrare a unor operațiuni economice există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

Având în vedere aspectele prezentate și principiul de drept potrivit căruia *“accesorium sequitur principale”* 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 obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei***, compusa din ... lei reprezentând impozit pe profit, ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ... lei reprezentând

penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

8. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5a)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a preluat eronat în decontul de TVA aferent lunii iunie 2008, suma taxei pe valoarea adăugată colectată, în sensul că taxa pe valoarea adăugată colectată de unitate în suma totală de ... lei, potrivit documentelor emise de aceasta și înscrise în jurnalul de vânzări aferent lunii (anexa nr. 15 la raportul de inspecție fiscală) nu corespunde cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în decontul de TVA întocmit pentru luna iunie 2008 și înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. xx.730 /26.05.2010 unde la rândul 7 „Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota de 19%”, respectiv la rândul 13 „Total taxa colectată” societatea a înscris TVA în suma de ... lei.

Astfel, rezulta o diferență reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată nedeclarată la organul fiscal teritorial în valoare de ... lei (... lei - ... lei), suma ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar cu ocazia controlului.

Prin declararea eronată a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, societatea nu a respectat prevederile art. 156² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 156² "Decontul de taxă" alin. (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, stipulează următoarele:

"(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice".

În contestație petenta precizează că își recunoaște culpa pentru preluarea eronată în decontul de TVA aferent lunii iunie 2008 a sumei reprezentând cuantumul taxei pe valoarea adăugată colectată.

Întrucât petenta, în contestația formulată își recunoaște vina în ceea ce privește preluarea eronată a taxei pe valoarea adăugată, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control în cuantum de ... lei.**

9. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5e)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada noiembrie – decembrie 2009, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 15 facturi emise de către S.C. ... S.R.L. București (anexa nr. 16 la raportul de inspecție fiscală), în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă de ... lei, societate care potrivit Ordinului Președintelui A.N.A.F nr.1167/2009 a fost declarată inactivă.

Inregistrarea facturilor in cauza in evidenta contabila a unitatii a avut efect asupra taxei pe valoarea adaugata, întrucât societatea verificată a dedus TVA înscrisă în facturile respective in suma totala de ... lei.

Având în vedere prevederile art. 3 alin. (1) și (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, ale art. 4 alin. (1) din ordinul sus-menționat, coroborate cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, la control s-a stabilit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În drept, la art. 3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, se stipulează:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”,

iar potrivit art. 4 alin. (1) din același act normativ,

“Pe perioada stării de inactivitate [...] oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept”.

Astfel, prin prevederile legale anterior citate, legiuitorul a statuat faptul că, un contribuabil inactiv nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte formulare tipizate cu regim special, iar dacă totuși întocmește aceste documente, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul dispune că:

“[...] nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin”.

Art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

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

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

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, se reține

că, achizițiile efectuate de SC ... SRL în baza facturilor emise de SC ... SRL, după declararea acesteia ca inactivă nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Mai mult, potrivit prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi care să cuprindă informațiile prevăzute de lege emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(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”.

În acest sens, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, s-a dispus faptul că *"nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii."*

Din aceste prevederi legale se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Referitor la tranzacțiile efectuate cu SC ... SRL, petenta sustine ca *inactivitatea contribuabilului nu exista la acea data si nu poate fi facuta opozabila vreunui tert*, intrucat aceasta a fost declarată inactivă prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 1167/2009, ordin care nu a fost publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, nerespectandu-se astfel prevederile art. 3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, care are urmatorul continut: *„Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi”.*

Fata de afirmatiile petentei, se reține că prin art. VI pct. 1 din CAPITOLUL III *Măsuri pentru diminuarea evaziunii fiscale* din O.U.G. nr.

46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale, se modifica art. 11 alineatul (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care, începând cu data de 25.05.2009 are următorul cuprins:

"(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

SC ... SRL a fost declarată inactivă prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, prin care s-a stabilit și termenul de intrare în vigoare a ordinului, acesta fiind de 3 zile de la data semnării (29 mai 2009), termen care a fost prorogată până la data de 11 iunie 2009, prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, și nu data publicării în Monitorul Oficial al României a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, așa cum susține petenta.

Astfel, prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 1179/01.06.2009 se stabilește termenul de intrare în vigoare a Ordinului Președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009.

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate, se reține că facturile emise de S.C. ... S.R.L., societate declarată inactivă, nu constituie documente legale cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată la control în sumă de ... lei.**

10. Referitor la constatările redată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5f)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2009, S.C. ... S.R.L. a achiziționat, de la S.C. ... S.R.L. Tirgu-Mures, societate aflată în stare de insolvență, în baza facturii nr. 21/11.12.2009 (anexa nr. 17 la raportul de inspecție fiscală) în valoare de ... lei, o motocicletă ..., pentru care a aplicat taxarea inversă.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, pentru achiziția în cauza societatea nu a făcut dovada utilizării acesteia în scopul operațiunilor sale impozabile, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere faptul că începând cu anul 2009 (anul achiziției), bunul de capital în speta nu a fost utilizat în activitatea economică a SC ... SRL, taxa pe valoarea adăugată dedusă la momentul achiziționării acestui bun de capital, în cuantum de ... lei, se ajustează potrivit prevederilor art. 149

alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, în cazul bunului de capital – motocicletă ..., care din anul achiziției (2009) nu este utilizat pentru desfășurarea de activități economice, organele de inspecție au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deduse. Perioada de ajustare este de 5 ani, începând cu anul 2009 (anul în care apare obligația ajustării) și până în anul 2013, inclusiv, în acest caz există o ajustare din suma dedusă inițial de ... lei în favoarea statului de cinci cincimi adică ... lei = (... lei X 5/5).

Astfel, taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei reprezintă TVA stabilită suplimentar de plată.

Ca suport legal pentru ajustarea efectuată organele de control au invocat prevederile art. 149 alin. (1) lit. a), art. 149 alin. (2) lit a), art. 149 alin. (4) lit a) pct. 1, art. 149 alin. (5) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 54 alin. (4) al Titlului VI din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (incidente din ianuarie 2008).

În drept, art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile".

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora "în folosul operațiunilor sale taxabile". Cu alte cuvinte, orice persoană înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestațiilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în temeiul prevederilor legale menționate mai sus, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este necesar ca suma datorată sau achitată să fie aferentă unor bunuri care au fost livrate sau servicii care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul agentului economic care solicită acest drept, ori în cauza supusă prezentei analize, nu rezultă ca bunul pentru care unitatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ar fi fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

În situația în care bunurile de capital nu sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile legislația fiscală prevede un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare este prevăzut la art. 149 din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

"Art. 149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

...

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

...

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:
1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

...

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial".

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor de capital, pct. 54 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, (incidente din ianuarie 2008), prevede:

"Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei,

ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri."

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art. 149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că motocicletă ..., din anul achiziției (2009), nu este utilizată pentru desfășurarea de activități economice, motiv pentru care, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deduse.

În contestație petenta susține că, interpretarea organelor de inspecție fiscală cu privire la dreptul de deducere a TVA aferent motocicletei nu este dovedită prin nici un mijloc de probă.

Societatea arată că motocicletă achiziționată este înregistrată în patrimoniul societății și este utilizată de administratorul acesteia pentru a se deplasa de la domiciliul său până la sediul firmei sau de la sediul firmei la clienți, în interesul și pentru buna desfășurare a activității economice a societății.

Argumentele petentei cu privire la utilizarea motocicletei în interesul activității economice a societății, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației, societatea nu a făcut dovada, cu documente justificative, că motocicletă respectivă a fost utilizată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, în contestație societatea mai susține că aceste aspecte nu prezintă relevanță întrucât la data achiziționării acestei motociclete, normele legale în vigoare prevedeau, pentru societățile aflate în insolvență, așa cum era SC ... SRL, posibilitatea facturării bunurilor vândute pe baza procedurii simplificate, prin taxare inversă, prin urmare societatea nu a dedus TVA-ul aferent achiziționării acestui mijloc fix.

Nici aceste susțineri ale petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, aplicând taxarea inversă pentru achiziția susmenționată, prin înregistrarea contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată", unitatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deduse fiind asimilată cu plata taxei către furnizor conform prevederilor pct. 82 alin. (4) Titlul IV din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, pct. 82 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, stipulează:

"(4) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă".

Întrucât în susținerea contestației petenta nu a prezentat documente care să justifice faptul că motocicleta ... a fost utilizată în activitatea economică a societății, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de unitate la achiziția motocicletei respective, motiv pentru care, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina societății în cuantum de ... lei.**

11. Referitor la constatările redade în raportul de inspecție fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5h)

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit balanței de verificare întocmită pentru luna mai 2010, soldul debitor al contului 371.2 „Marfuri” - gestiunea ... (magazin alimentar cu amanuntul) este de ... lei.

Întrucât, cu ocazia verficarilor efectuate, organele de control nu au identificat stocul de marfa reflectat de soldul contului 371.2 „Marfuri”, iar societatea nu a facut dovada cu documente justificative ca marfurile respective au fost degradate (după cum a susținut administratorului societatii d-ul ... în nota explicativă dată), acestea au fost considerate cu ocazia controlului, lipsa in gestiune.

În baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, motiv pentru care organele de control au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara în suma de ... lei (... lei X 19/119 = ... lei).

În drept, art. 128 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

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

...

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."

Potrivit prevederilor legale anterior citate bunurile lipsă în gestiune (cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c)) sunt considerate livrări de bunuri.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit balantei de verificare întocmita de societate pentru luna mai 2010, soldul debitor al contului 371.2 „Marfuri”- gestiunea ... (magazin alimentar care nu a mai functionat din luna aprilie 2008) este de ... lei.

Intrucat cu ocazia controlului organele de control nu au identificat stocul de marfa evidențiat în soldul contului 371.2 „Marfuri”, aceștia au solicitat

explicatii scrise administratorului S.C. ... S.R.L., care sustine in nota explicativa că „valoarea de ... lei reprezinta totalul marfurilor depreciate pe parcursul a 10 ani de activitate si nu au fost scazute din gestiune”.

De asemenea, petenta susține că, prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) au fost interpretate trunchiat de inspectorii fiscali, întrucât art. 128 alin. (8) lit. c) prevede că nu sunt considerate livrări de bunuri, perisabilități în limitele prevăzute de lege, aceste bunuri făceau parte din categoria perisabilităților fiind achiziționate în decursul a 10 ani de activitate.

Sușinerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât marfurile respective nu mai existau faptic la momentul verificării, iar societatea nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației nu a depus documente justificative cu privire la degradarea acestora, acestea fiind considerate cu ocazia controlului (ținând cont și de afirmațiile administratorului în nota explicativa data organelor de inspectie), lipsa în gestiune. Ca urmare, marfurile în cauză au fost asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata, în temeiul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Sușinerile petentei, potrivit carora, suma de ... lei reprezintă contravaloarea unor marfuri perisabile, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, unitatea nu a făcut dovada că în cei 10 ani (perioada pentru care administratorul susține că ar fi aferente perisabilitățile) a constatat existența unor pierderi naturale pentru produsele alimentare perisabile, cu ocazia recepționării marfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, după cum prevede art. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 831/2004 pentru aprobarea normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare.

Astfel, art. 1, 4 și 6 din H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare, stipulează:

" art. 1 Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică)."

"art. 4 Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13."

"art. 6 Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, perisabilitățile trebuie să

fie aprobate (la momentul constatarii perisabilitatii) de catre managerul, directorul sau de administratorul persoanei juridice, perisabilitatea se acorda „numai dupa o verificare factica a cantitatilor de produse existente in gestiune, stabilite dupa cantarire, numarare si prin alte asemenea procedee si dupa efectuarea compensarilor conform prevederilor legale in vigoare”.

În soluționarea contestației se reține că societatea nu a prezentat la control și nici în susținerea contestației nu a depus niciun document justificativ care sa certifice existenta perisabilitatilor, si nici un mod de calcul privind incadrarea acestora in limitele admisibile de perisabilitate prevazute in anexa nr. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 831/2004.

Având în vedere considerentele anterior prezentate se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune, motiv pentru care, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina societății în cuantum de ... lei.**

Având în vedere deficiențele referitoare la impozitul pe profit, redate anterior la punctele 2-7, iar în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la Cap. III lit. A "Impozit pe profit" pct. 5 a)-f), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent perioadei ianuarie 2006 - martie 2010, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, impozit ce a fost diminuat cu impozitul minim datorat aferent trim. III si IV 2009, declarat de unitate in suma totala de ... lei, existent in fisa pe platitor gestionata de organul fiscal teritorial. De asemenea organele de inspecție fiscală, la stabilirea profitului impozabil au diminuat pierderea fiscală la data de 31.03.2010 cu suma de ... lei.

Calculul detaliat al rezultatului fiscal aferent perioadei trim. I 2006 – trim. IV 2009, pe trimestre si ani fiscali este prezentat in Anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei (... lei - ... lei), diminuat cu impozitul minim datorat aferent trim. III si IV 2009, declarat de unitate in suma totala de ... lei, existent in fisa pe platitor gestionata de organul fiscal teritorial, in timpul controlului organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 34 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 115 si art. 116, respectiv art 119 si art. 120 (incidente din 01.09.2007) si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina unității accesorii bugetare în sumă totală de ... lei din care: majorari de intarziere in suma de ... lei, calculul detaliat al acestora fiind redat în Anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală, și penalitati de intarziere in suma de ... lei (... lei x 15%).

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ...

lei (... lei reprezentând total impozit pe profit stabilit suplimentar la control - ... lei reprezentând impozit pe profit, pentru care se suspendă soluționarea contestației) conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei reprezentând total majorări de întârziere stabilite la control - ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pentru care se suspendă soluționarea contestației), respectiv pentru penalitățile de întârziere aferente în sumă ... lei (... lei reprezentând total penalități de întârziere stabilite la control - ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pentru care se suspendă soluționarea contestației).**

Având în vedere deficiențele referitoare la taxa pe valoarea adăugată, redate anterior în cuprinsul prezentei decizii, la punctele 4-11, iar în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la Cap. III lit. B "Taxa pe valoarea adăugată" pct. 5 a)-h), organele de control au stabilit în sarcina societății taxă pe valoare suplimentară de plată în sumă totală de ... lei.

Situația privind taxa pe valoarea adăugată înregistrată de unitate pentru 01.01.2007 - 31.05.2010, influențată cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este redată în anexa nr. 19 la raportul de inspecție fiscală.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 115 și art. 116, respectiv art. 119 și art. 120 (incidente din 01.09.2007) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina unității accesorii bugetare în sumă totală de ... lei din care: majorări de întârziere în suma de ... lei, calculul detaliat al acestora fiind redat în Anexa nr. 20 la raportul de inspecție fiscală, și penalități de întârziere în suma de ... lei (... lei x 15%).

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei reprezentând total taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control - ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care se suspendă soluționarea contestației) conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei (... lei reprezentând total majorări de întârziere stabilite la control - ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care se suspendă soluționarea contestației), respectiv pentru penalitățile de întârziere aferente în sumă ... lei (... lei reprezentând total penalități de întârziere stabilite la control - ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care se suspendă soluționarea contestației).**

Pentru considerentele arătate 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 procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de ... lei, compusă din:

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

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. ... S.R.L. pentru suma de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

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,