



DECIZIA nr.404/2012/08.04.2013
privind soluţionarea contestaţiei depuse de
S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureş,
înregistrată sub nr.../11.09.2012

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureş**, asupra contestaţiei înregistrată sub nr.../11.09.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../23.08.2012 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, emisă de Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.../23.08.2012, comunicate petentei la data de 28.08.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

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

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

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

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările şi completările ulterioare, Direcţia Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa soluzioneze cauza.

A) Prin contestaţia înregistrată la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş sub nr.../11.09.2012, petenta se îndreapta împotriva Deciziei de impunere

nr..../23.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală și a Raportului de inspectie fiscală nr..../23.08.2012 si solicita admiterea contestatiei formulate, anulara actelor atacate si exonerarea de la plata obligatiilor suplimentare stabilite prin acestea, invocând următoarele:

I. Cu privire la aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspectie fiscală:

1. Petenta susține că un prim viciu de nelegalitate rezidă din faptul că informatiile furnizate de societate pe parcursul controlului, la solicitarea inspectorilor fiscali, au fost apreciate de acestia ca fiind nerelevante sub aspectul examinării stării de fapt ori a raporturilor juridice relevante pentru impunere.

Petenta considera ca inspectorii fiscali nu au perseverat în a obtine si alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizarii si finalizarii în concret a operatiunii de control încrucisat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretând – dupa bunul plac si în defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispozitie de catre societatea verificata. Situatia data reflecta (în opinia contestatoarei) lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita si obtine din partea persoanelor îndreptatite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspectiei fiscale prin identificarea în mod corect si concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere.

Astfel, potrivit petentei, gresita administrare si apreciere a mijloacelor de proba a avut drept efect retinerea unei stari de fapt fiscale care nu corespunde realitatii faptice.

Petenta concluzioneaza ca actele atacate au fost emise fara respectarea prevederilor art.103 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, nu au fost respectate drepturile si obligatiile contribuabilului prevazute în CARTA drepturilor si obligatiilor contribuabililor, ceea ce a condus la emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar mijloacele de proba puse la dispozitia inspectorilor si analizate de acestia au fost administrate si apreciate în mod eronat.

2. Petenta citeaza prevederile art. 103 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si analizeaza continutul acestora, concluzionând ca inspectorii fiscali nu au luat în considerare faptul ca societatea si-a exprimat disponibilitatea de a acorda explicatii pentru toate nelamuririle constatate pe perioada inspectiei fiscale.

Astfel, petenta precizeaza ca a solicitat organelor de inspectie fiscala dreptul de a le pune la dispozitie înscrișuri prin care sa dovedeasca caracterul deductibil al unor cheltuieli efectuate, respectiv să facă dovada realității operatiunilor supuse verificării, în sensul ca partenerii contractuali la randul lor au cumpărat materialele de construcții de la diferite firme, iar pe de altă parte societatea a vandut materialele achiziționate, sumele de bani fiind înregistrate la venituri pentru care a plătit impozit pe profit.

Petenta subliniaza nelegalitatea actelor atacate prin prisma faptului ca inspectia fiscala s-a realizat fara verificarea tuturor documentelor care ar fi justificat quantumul veniturilor realizate de aceasta în domeniul sau de activitate, înregistrate

în evidenta contabilă, iar pe de altă parte documentele puse la dispoziția organelor de control și analizate de acestea au fost administrate și apreciate în mod eronat.

3. Petenta consideră că un alt viciu care afectează eficacitatea juridică a actelor contestate rezidă din faptul că decizia de impunere a fost emisă fără ca anterior să fie întocmit un raport de inspecție fiscală.

Potrivit dispozițiilor art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, societatea consideră că “decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu. Practic, numai după aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

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

II. Cu privire la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale contestate:

REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

1. În opinia contestatoarei, constatarea redată la Cap. III, "Impozit pe profit", lit.a) din raportul de inspecție fiscală privind aprovizionările cu materiale de la SC ... SRL - operațiuni pe care organele de control le-au considerat fictive, cheltuielile înregistrate fiind considerate la control nedeductibile fiscal stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar -, este nelegală și netemeinică.

a) În susținerea afirmațiilor sale petenta invocă faptul că în perioada iulie 2011 - februarie 2012 a derulat raporturi juridice comerciale cu SC ... SRL Gălești, constând în achiziții de materiale de construcții, fără a exista un contract de vânzare cumpărare în formă scrisă, fiind emise numai 21 de facturi fiscale, care au îndeplinit atât funcția de contract cât și cea de document justificativ.

Contestatoarea învederează faptul că în cuprinsul acestor facturi, care nu au fost întocmite de către societate ci de către emitentul acestora SC ... SRL, s-au inserat anumite mențiuni la rubrica vizând transportul materialelor, respectiv la rubrica delegatului, care nu erau conforme realității.

Petenta menționează că cea mai mare parte a transporturilor mărfurilor (materiale de construcții) achiziționate de la SC ... SRL a fost realizată de către această societate, prețul facturat de către furnizor conținând și contravaloarea transportului, ceea ce a făcut ca societatea contestatoare să nu dea importanță faptului că în cuprinsul facturilor au fost menționate mijloace de transport proprietatea petentei sau alte mijloace de transport.

Contestatoarea apreciază că fictivitatea unei operațiuni în sensul că aceasta nu a avut loc în realitate, nu se poate constata și dovedi prin anumite mențiuni care sunt inserate în cuprinsul facturii fiscale, pentru verificarea realității operațiunii trebuind să se analizeze dacă marfa facturată a intrat efectiv în

patrimoniul societății, respectiv care este destinația acesteia (dacă este vândută mai departe, este dată în consum, rămasă pe stoc etc.).

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de control documente justificative prin care a probat că marfa facturată de SC ... SRL a intrat efectiv în activul societății (note de recepție) și a făcut dovada că a vândut mai departe materialele de construcții (acesta fiind obiectul de activitate al societății); în urma acestor operațiuni de achiziție societatea a înregistrat atât cheltuieli cât și venituri, pe diferența dintre cele două categorii de sume (vânzările fiind cu adaos comercial) fiind plătit impozit pe profit.

În contestație se menționează că această stare de fapt dovedită de petentă cu înscrisuri a fost considerată de organele de control ca fiind fictivă pentru simplul considerent că facturile conțin anumite mențiuni care sunt ireale - cele vizând mijloacele de transport și delegatul.

b) În susținerea punctului de vedere, petenta face trimitere la prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și la dispozițiile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din analiza dispozițiilor legale sus invocate, petenta susține că "printre elementele obligatorii ale unei facturi nu se includ și cele privind mijloacele de transport și delegatul. În aceste condiții inserarea acestora în cuprinsul facturilor fiscale rămâne la latitudinea emitentului, și nefiind obligatorii acestea nu au nici un efect asupra legalității facturii ca și act juridic sau fiscal, și cu atât mai puțin nu pot sta la baza analizării dacă operațiunea efectuată în baza facturii este sau nu reală".

c) Societatea învederează că în ipoteza în care mențiunile privitoare la mijloacele de transport erau imperios necesare în cuprinsul facturii, se impunea ca organele de control să acorde societății dreptul de a corecta erorile inserate la această rubrică.

Petenta face trimitere la norma generală în domeniul corectării documentelor justificative, respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, precum și la norma specială, respectiv art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.81¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabil de la 1 ianuarie 2008, și susține că actele normative invocate îi confereau dreptul de a remedia toate erorile inserate în cuprinsul celor 21 de facturi.

d) Pentru a dovedi realitatea operațiunilor în cauză, societatea susține că a efectuat anumite demersuri suplimentare în sensul că a identificat pentru o parte din facturile emise de către SC ... SRL proveniența mărfurilor facturate, sens în care a anexat contestației facturi de achiziție și documente de transport în baza cărora SC ... SRL a achiziționat aceste mărfuri la rândul ei de la alți furnizori, dovedind astfel proveniența mărfurilor înscrise în 9 din cele 21 de facturi fiscale emise de SC ... SRL.

Petenta învederează faptul că atât pentru operațiunile de achiziție marfa efectuate de SC ... SRL, cât și pentru vânzările către societatea contestatoare a

acestor mărfuri, respectiv pentru vânzarea lor de către petentă către diverși clienți, există documente contabile pe care le anexează în probațiune contestației.

În drept, petenta considera ca articolul de lege invocat de către organele de inspectie - art. 21, alin. (1) din Codul fiscal – reglementează o regula generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum considera organul de control. În virtutea textului de lege invocat, în contestație se precizează că legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, petenta considerând că organele de control nu au încadrat corect fapta constatată iar, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natură impozitului pe profit este netemeinică.

2. Referitor la constatările redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit.b) din Raportul de inspectie fiscală, potrivit cărora organele de inspectie au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art.11 alin.(1), coroborat cu art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate.

În susținerea afirmațiilor sale, referitor la raporturile juridice comerciale derulate cu SC ... SRL ALBA IULIA în perioada aprilie 2011 - septembrie 2011 în baza a 9 facturi fiscale emise de această societate, reprezentând achiziții de materiale de construcții, petenta reiterează aceleași argumente de fapt și de drept prezentate la pct.1 lit.a), b), c) și d) din contestație (pentru a dovedi realitatea operațiunilor în cauză, la pct.2 lit.d) societatea susținând că urmare demersurilor suplimentare efectuate a identificat pentru o parte din facturile emise de către SC ... SRL ALBA IULIA proveniența mărfurilor facturate, sens în care a anexat contestației facturi de achiziție și documente de transport în baza cărora SC ... SRL ALBA IULIA a achiziționat aceste mărfuri la rândul ei de la alți furnizori, petenta dovedind astfel proveniența mărfurilor înscrise în 7 din cele 9 facturi fiscale în cauză).

În drept, petenta considera ca articolul de lege invocat de către organele de inspectie - art. 21, alin. (1) din Codul fiscal – reglementează o regula generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum considera organul de control. În virtutea textului de lege invocat, în contestație se precizează că legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, petenta considerând că organele de control nu au încadrat corect fapta constatată iar, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natură impozitului pe profit este netemeinică.

3. Referitor la constatările redată la Cap. III „Impozit pe profit”, lit.c) din Raportul de inspectie fiscală, potrivit cărora organele de inspectie au reținut faptul că societatea a încălcat prevederile art.11 alin.(1), coroborat cu art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată, petenta susține că reținerile organelor de control sunt eronate.

În susținerea afirmațiilor sale, referitor la achiziția unui manifold de la SC ... SRL în baza facturii nr.../20.04.2012 în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, petenta susține că datorită volumului mare a bunului respectiv și în lipsa spațiului de depozitare la momentul achiziției, a solicitat vânzătorului ca livrarea

acestui să se facă în luna mai, astfel că intrarea bunului în gestiunea societății s-a făcut în data de 30.06.2012.

Petenta susține că deși bunul a fost găsit în materialitatea lui în incinta societății, organele de control nu au argumentat care este motivația pentru care au considerat că operațiunea de achiziție respectivă este fictivă, iar suma plătită cu titlu de contravaloare bun este nedeductibilă fiscal.

În drept, în virtutea textului de lege invocat de către organele de inspectie - art. 21, alin. (1) din Codul fiscal, care, potrivit petentei, reglementează o regula generală a cheltuielilor deductibile și nu cheltuieli nedeductibile așa cum considera organul de control -, în contestație se precizează că legiuitorul a nominalizat clar care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, petenta considerând că organele de control nu au încadrat corect fapta constatată și, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natură impozitului pe profit este netemeinică.

REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Referitor la constatările redată la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, lit.b) din Raportul de inspectie fiscală, potrivit cărora organele de control au reținut că în perioada supusă controlului au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. o obligație suplimentară de plată în contul taxei pe valoarea adăugată, petenta precizează faptul că, întrucât aceasta este strâns legată de unele constatări ce vizează impozitul pe profit în legătură cu care punctul sau de vedere a fost prezentat pe larg la capitolul impozit pe profit, toate aspectele reținute în analiza impozitului pe profit sunt aplicabile și la TVA, și concluzionează că, în mod eronat, organele de inspectie au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente în sumă de ... lei.

Totuși, pentru a evita respingerea contestației ca nemotivată în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar, petenta reiterează motivele de fapt și de drept prezentate în contestație referitor la impozitul pe profit.

În drept, petenta consideră că organele de control au ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a ține cont de prevederile art.134 și 138 din același act normativ, citate în contestația formulată.

În concluzie, societatea consideră că organele de control nu au încadrat corect fapta constatată iar, în consecință, stabilirea obligațiilor fiscale de natură TVA este netemeinică.

Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principalis*, pentru fiecare din obligațiile fiscale suplimentare contestate, petenta consideră că nici accesoriile aferente nu sunt datorate.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../23.08.2012 și Decizia de impunere

nr..../23.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, în care au fost redate următoarele constatari:

Acțiunea de inspecție a fost inițiată ca urmare a solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr..../06.06.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr..../08.06.2012, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..../11.06.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr..../06.06.2012), având la bază adresa nr..../D/P/2012 din 21.05.2012 emisă de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../24.05.2012, prin care se solicită:

"(...) să stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului Mureș, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantomă, respectiv: SC ... SRL Gălești, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC ... SRL Iași și SC ... SRL Tg.Mureș (...).

(...) în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit că operațiunile înscrise în facturile în cauză nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor (...)"

1. Referitor la impozitul pe profit (Cap.III pct.1 lit.a) - c) din raportul de inspecție fiscală)

a) În ceea ce privește relația SC ... SRL cu SC ... SRL Gălești organele de control au constatat că în perioada iulie 2011 - februarie 2012 societatea verificată a înregistrat în contabilitate 21 facturi emise de SC ... SRL în valoare totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei (prezentate sintetic în anexa nr.3, respectiv la pag.3 din raportul de inspecție fiscală), în legătură cu care au fost reținute următoarele deficiențe:

- la rubrica "Mijlocul de transport" sunt trecute numere de înmatriculare ce aparțin mijloacelor de transport proprietatea SC ... SRL, în condițiile în care în Nota explicativă dată comisariilor Gărzii Financiare Mureș reprezentatul legal al societății verificate a declarat că aceste mijloace de transport nu au participat efectiv la nici un transport;

- pe unele din facturile în cauză la rubrica "Delegat" este menționat numele unui angajat al SC ... SRL care, în Nota explicativă dată în fața comisariilor Gărzii Financiare Mureș, a declarat că nu a participat la transporturile respective nici ca delegat nici ca șofer;

- s-a constatat înscrierea pe facturi la rubrica "Mijlocul de transport" a unor numere de înmatriculare despre care, din informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș, comisarii Gărzii Financiare Mureș au reținut că aparțin unor mijloace de transport aflate în proprietatea altor societăți decât furnizorul, sau pentru care, în urma controalelor încrucișate efectuate la societățile în cauză s-a constatat că transporturile nu pot fi justificate cu documente;

- Comisarii Gărzii Financiare Mureș au constatat unele neconcordanțe între numărul înscris în facturile de aprovizionare și numărul înscris în notele de recepție întocmite în baza facturilor respective, explicația reprezentantului legal al societății din Nota explicativă dată fiind că "... marfurile au sosit înainte de data când au fost facturate, iar atunci când s-a primit marfa a fost întrebat de număr de factură cu care intra marfa și s-a spus un număr mai mic, factura întocmindu-se de către furnizor ulterior fără a se mai respecta numărul care i s-a dat prin Nota de recepție ...".

b) În ceea ce privește relația SC ... SRL cu SC ... SRL Alba Iulia organele de control au constatat că în perioada aprilie 2011 - septembrie 2011 societatea verificată a înregistrat în contabilitate 9 facturi emise de SC ... SRL Alba Iulia în valoare totală de ... lei lei și TVA în sumă de ... lei (prezentate sintetic în anexa nr.4, respectiv la pag.5 din raportul de inspecție fiscală), în legătură cu care comisarii Gărzii Financiare Mureș au reținut următoarele aspecte referitoare la transportul bunurilor:

- pe unele dintre facturi la rubrica "Date privind expediția" nu este trecut nici un mijloc de transport care să fi efectuat prestarea de serviciu (transportul în sine);

- pe două facturi, la aceeași rubrică, este trecut numărul de înmatriculare al unui mijloc de transport ce aparține SC ... SRL, în condițiile în care în Nota explicativă dată comisariilor Gărzii Financiare Mureș reprezentatul legal al societății verificate a declarat că acest mijloc de transport nu a participat efectiv la nici un transport;

- pe una dintre facturi la rubrica "Date privind expediția" este trecut numărul de înmatriculare al unui mijloc de transport care, potrivit informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș, aparține SC ... SRL Odorheiu Secuiesc, și care, conform documentelor transmise de societatea proprietară a mijlocului de transport respectiv (ordin de deplasare în străinătate și foi de parcurs), la data de 14.07.2011 acesta se afla în Danemarca;

- pe una din facturi în calitate de delegat este menționat numele unui angajat al SC ... SRL care, în Nota explicativă dată în fața comisariilor Gărzii Financiare Mureș, a declarat că nu a participat la transporturile respective nici ca delegat nici ca șofer.

Organele de control au reținut că la solicitarea Gărzii Financiare Mureș privind efectuarea unui control încuciușat la SC ... SRL Alba Iulia, cu adresa nr..../12.12.2011 Garda Financiară Alba Iulia a comunicat că societatea respectivă nu desfășoară activitate la sediul social declarat și că a cesionat părțile sociale unor persoane din jud.Neamț.

Din informațiile existente pe portalul www.fiscnet.ro - Detalii contribuabili - organele de inspecție fiscale au reținut că SC ... SRL Alba Iulia nu a mai depus la organul fiscal teritorial declarațiile fiscale începând cu anul 2011, ultimul decont de TVA fiind depus în data de01.2011, ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (declarația 394) fiind depusă în data de01.2011, iar ultima declarație privind

obligățiile de plată la bugetul de stat (declarația 100) fiind depusă în data de 19.01.2011.

c) În ceea ce privește relația SC ... SRL cu SC ... SRL Tg.Mureș organele de control au constatat că în data de 20.04.2012, în baza facturii seria MSLEX nr...., societatea verificată a achiziționat de la SC ... SRL Tg.Mureș un manifold de erupție în valoare de ... lei și TVA aferent de în sumă de ... lei.

Reprezentantul legal al societății a prezentat atât comisarilor Gărzii Financiare Mureș, cât și inspectorilor fiscali un ansamblu de patru robinete și un manometru care ar reprezenta manifoldul în cauză, acesta aflându-se în gestiunea societății la data de 30.06.2012, potrivit listelor de inventar a stocului de marfă.

Având în vedere informațiile comunicate de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș cu adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.05.2012, organele de inspecție fiscală au reținut că SC ... SRL a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de bunuri având la bază facturi fictive, care nu pot constitui documente justificative, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, astfel că în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

În concluzie, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2011 și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** [(... lei + ... lei) x 16%] pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina unității **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată (Cap.III pct.4 lit.a) - b) din raportul de inspecție fiscală)

a) La control s-a constatat că în luna iunie 2010 societatea verificată a dedus TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr.../15.06.2010 emisă de SC Internova SRL Bistrița, factură prezentată în copie organelor de control, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care taxa pe valoarea adăugată în suma menționată a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina unității.

b) Potrivit constatarilor consemnate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" din raportul de inspecție fiscală, în baza facturilor prezentate în anexele nr.3 și 4 la raportul de inspecție fiscală, având drept emitenți SC ... SRL Gălești, SC ... SRL Alba Iulia și SC ... SRL Tg.Mureș societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

De asemenea, potrivit constatărilor comisarilor Gărzii Financiare Mureș și în baza documentelor contabile prezentate de SC ... SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada iunie 2011 - februarie 2012 societatea verificată a înregistrat 5 (cinci) facturi fiscale emise de SC ... SRL Gălești (prezentate la pag.12 din raportul de inspecție fiscală) - facturi care au fost stornate individual în luna următoare emiterii, aceste stornări fiind evidențiate de SC ... SRL în Jurnalul de cumpărări și în Decontul de TVA aferente lunii februarie 2012.

Având în vedere Adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 a B.C.C.O. Tg.Mureș, precum și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, suma menționată fiind stabilită suplimentar de plată în sarcina unității. Situația privind taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei supuse verificării este prezentată în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere constatările prezentate mai sus, consemnate la Cap.III "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a) și b) din raportul de inspecție fiscală, organele de control au stabilit **taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata în suma totala de ... lei** (... lei + ... lei).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata anterior mentionata, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor fiscale emise de SC ... SRL Gălești și apoi stornată, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au reținut că faptele redată la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.b) 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, precum și ale art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, pentru efectuarea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de textele articolelor anterior menționate, urmând a fi sesizate organele în drept, în acest sens fiind întocmit Procesul verbal din 22.08.2012, care constituie anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Cu adresa nr.../27.08.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de inspecție fiscală au înaintat Direcției de Combatere a Criminalității Organizate - Serviciul Teritorial Tg.Mureș materialele de control întocmite cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuate la SC ... SRL, spre conexare la dosarul penal nr.../D/P/2012 aflat în curs de instrumentare la această instituție.

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

Referitor la aspectele de nelegalitate ale actului administrativ fiscal atacat

Cu privire la susținerea contestatoarei referitoare la faptul ca organul fiscal a interpretat dupa bunul plac si în defavoarea contribuabilului documentele ce au fost puse la dispozitie de catre petenta, ori a apreciat ca informatiile furnizate sunt nerelevante sub aspectul starii de fapt, se retin prevederile art. 6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit căroră: „organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatarari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza”, iar conform art.64 din același act normativ: „documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”. De asemenea, art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, prevede: „Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul României, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat” iar, la art.13 din acelasi act normativ se stipuleaza: "Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata în lege”.

În acest sens se retine ca din continutul actelor atacate rezulta ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale si a întemeierii constatarilor pe informatii cât mai complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare la stabilirea bazei de impunere, organele de inspectie fiscala au avut în vedere atât constatările comisarilor Gărzii Financiare Mureș consemnate în Procesul verbal nr.../06.06.2012, precum si informațiile comunicate de D.I.I.C.O.T - Seviciul Teritorial Mureș cu adresa nr.../P/P/2012 din 21.05.2012, din care rezultă că facturile fiscale în baza căroră societatea verificată a înregistrat cheltuieli deductibile, respectiv a dedus TVA, au fost emise de societăți de tip "fantomă", și nu pot avea calitatea de document justificativ, potrivit legii.

Fata de susținerea petentei potrivit careia, inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține informații suplimentare față de cele furnizate de reprezentanții legali ai societății, prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat, se retine ca potrivit prevederilor art. 97 "Proceduri si metode de control fiscal" alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipulează că "În realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control: [...] b) controlul încrucișat, care consta în verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelatie cu cele detinute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi si inopinat", organele de inspectie fiscala sunt cele care apreciaza necesitatea efectuării unor controale încrucișate, daca situatia impune acest lucru.

Petenta mai mentioneaza ca a solicitat organelor de control: „ ... *respectarea dreptului de a le pune la dispozitie înscrisuri doveditoare în sprijinul dovedirii realității operațiunilor supuse verificării. (...) dovada ca partenerii noștri contractuali la randul lor au cumpărat acele materiale de la diferite firme, cât și dovada ca subscrisa după ce m-am încărcat cu aceste materiale, le-am și vandut, sumele de bani fiind înregistrate la venituri pentru care am și plătit impozit pe profit*”.

Cu privire la aceste afirmatii se retin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../19.09.2012 (pg.3):

" (...) pe parcursul efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele puse la dispoziție de societatea verificată, respectiv au avut în vedere toate explicațiile date de reprezentantul legal al SC ... SRL (...). În timpul controlului administratorul societății verificate a prezentat organelor de inspecție fiscală o serie de documente (facturi fiscale, note de recepție) reprezentând, potrivit explicațiilor sale, documentele de achiziție de către societățile furnizoare ale SC ... SRL, respectiv SC ... SRL și SC ... SRL a mărfurilor înscrise în facturile fiscale (...). Documentele în cauză au fost depuse și înregistrate de către administratorul SC ... SRL la D.G.F.P. Mureș cu adresa nr..../20.08.2012, înregistrată la A.I.F. Mureș sub nr..../21.08.2012, ceea ce dovedește faptul că a fost respectată solicitarea sa de a acorda explicații, respectiv de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală înscrisuri suplimentare.

(...) apreciem că nu se justifică afirmațiile petentei, stabilirea stării de fapt fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. Mureș fiind efectuată cu respectarea prevederilor art.49 alin.(1) și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

Astfel rezultă că, contrar opiniei petentei, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de unitatea verificată, astfel încât concluziile care au rezultat urmare verificării sunt argumentate pe baza documentelor justificative și a evidentei contabile a contribuabilului (care constituie probe la stabilirea bazei de impunere), prezentate și analizate în timpul controlului.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, un alt viciu care afectează eficacitatea juridică a actelor contestate rezidă din faptul că decizia de impunere a fost emisă fără ca anterior să fie întocmit un raport de inspecție fiscală, or, din textul prevederilor art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, rezultă faptul că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție fiscală, verificat și avizat de seful de serviciu.

Față de susținerea mai sus prezentată, se reține că art.109 "Raportul privind rezultatul inspecției fiscale" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

"(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate.** În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) **deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;**

b) **deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”.**

Conform pct. 106.3 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004: „Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial”.

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

În speță se reține ca, în urma inspecției fiscale efectuate la S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.../23.08.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../23.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind respectate astfel prevederile legale anterior citate.

Prin urmare, în condițiile în care, pe de o parte, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, emise în aceeași zi (23.08.2012) au fost comunicate petentei la data de 28.08.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul contestației, iar pe de altă parte contestatoarea nu precizează care au fost normele legale în vigoare care nu au fost respectate la emiterea deciziei de impunere și ce influență are în soluționarea contestației înregistrarea raportului de inspecție fiscală la organul emitent la aceeași dată cu emiterea deciziei de impunere, se reține ca, petenta nu a făcut dovada vreunui prejudiciu suferit, cu atât mai mult cu cât a uzat de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege.

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

Fata de afirmatia petentei potrivit careia “*actul administrativ atacat este lovit de nulitate absoluta ...*” se reține ca motivul invocat de contestatoare privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale cu

privire la desfasurarea inspectiei fiscale si emiterea actelor atacate nu este de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emise si contestate, acest element neregasindu-se între cele enumerate la art. 46 „Nulitatea actului administrativ fiscal” din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele, si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43, alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Având în vedere cele mentionate mai sus, este neîntemeiata solicitarea petentei privind constatarea nulitatii absolute a Deciziei de impunere nr.../23.08.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala precum si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../23.08.2012.

Cu privire la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale contestate

I. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - **impozit pe profit;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei - **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- ... lei - **taxă pe valoarea adăugată;**
- ... lei - **dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

D.G.F.P. Mures prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor, respectiv asupra dreptului de deducere a TVA, înregistrate în baza facturilor emise de SC ... SRL Găleşti, SC ... SRL Alba Iulia și SC ... SRL Tg.Mureș, facturi care nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

În fapt, la inspectia fiscală efectuată la SC ... SRL din Tg.Mureș, urmare solicitării transmise de Garda Financiară Mureș cu adresa nr.../06.06.2012, înregistrata la D.G.F.P. Mures sub nr.../08.06.2012, iar la Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr.../11.06.2012 (cu care a fost transmis Procesul verbal nr.../06.06.2012) și având la bază adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 emisă de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.05.2012, prin care se solicită:

"(...) să stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului Mureș, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantomă, respectiv: SC ... SRL Găleşti, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC ... SRL Iași și SC ... SRL Tg.Mureș (...)"

la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.b) din Raportul de inspecție fiscală nr.../23.08.2012 organele de control au reținut următoarele:

a) În ceea ce privește relația cu SC ... SRL Gălești organele de control au constatat că în perioada iulie 2011 - februarie 2012 SC ... SRL a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei, considerate deductibile fiscal, respectiv a dedus TVA în sumă de ... lei, în baza a 21 facturi emise de SC ... SRL (prezentate sintetic în anexa nr.3, respectiv la pag.3 din raportul de inspecție fiscală), din analiza cărora organele de control au reținut următoarele:

- pe majoritatea facturilor, la rubrica "Mijlocul de transport" sunt trecute numere de înmatriculare ale mijloacelor de transport (MS40ADN, MS02ADN, MS23ADN) ce aparțin SC ... SRL, în condițiile în care în Nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare Mureș reprezentatul legal al societății verificate a declarat că aceste mijloace de transport nu au participat efectiv la nici un transport;

- pe unele din facturile în cauză la rubrica "Delegat" este menționat numele unui angajat al SC ... SRL (dl. ... posesor al CI seria MS nr....) care, în Nota explicativă dată în fața comisarilor Gărzii Financiare Mureș, a declarat că nu a participat la transporturile respective nici ca delegat nici ca șofer;

- la control s-a constatat înscrierea pe facturi la rubrica "Mijlocul de transport" a unor numere de înmatriculare ale unor mijloace de transport care aparțin altor societăți decât furnizorul, sau pentru care, în urma controalelor încrucișate efectuate la societățile în cauză s-a constatat că transporturile nu pot fi justificate cu documente, astfel:

- pe facturile fiscale nr.../24.11.2011 și nr.../....11.2011 emise de SC ... SRL la rubrica privind mijlocul de transport este trecută mașina cu numărul de înmatriculare MS 11 ROC, mijloc de transport care, potrivit informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș cu adresa nr.../VI/29.05.2012 (la solicitarea Gărzii Financiare Mureș din adresa nr.../29.05.2012) aparține SC ... SRL. Urmare controlului efectuat la data de 30.05.2012 de comisarii Gărzii Financiare Mureș la societatea menționată, s-a constatat că în zilele de 24 și ... noiembrie 2011, potrivit documentelor de evidență puse la dispoziție (foi de parcurs, bon de transport, borderou), mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare MS 11 ROC a efectuat prestări servicii pentru SC ... SA Mediaș;

- pe factura fiscală nr.../19.07.2011 emisă de SC ... SRL la rubrica privind mijlocul de transport este trecut numărul de înmatriculare SM 11 MER, fiind al mijlocului de transport aparținând SC ... SRL Satu Mare. Din documentele transmise de SC ... SRL Satu Mare comisarilor Gărzii Financiare Mureș au rezultat următoarele:

- comanda de transport a fost depusă în data de 18.07.2011 de către SC ... SRL către SC ... SRL Satu Mare, iar contravaloarea transportului a fost facturată de către transportator către SC ... SRL;

- Pe CMR-ul care a însoțit transportul la rubrica expeditor este trecută SC ... SA București, punct de lucru Halmeu - Satu Mare, la rubrica destinatar este trecută SC ... Romania, București, iar ca și punct de descărcare este menționat Tg.Mureș;

- factura fiscală este emisă de SC ... SRL și nu de SC ... Romania, București, fiind înscrisă cantitatea de ... Kg oțel beton.

- pe facturile fiscale nr.../20.07.2011 și nr.../21.07.2011 emise de SC ... SRL la rubrica privind mijlocul de transport este trecută mașina cu numărul de înmatriculare B 65 YSD, mijloc de transport care, potrivit informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș cu adresa nr.../VI/29.05.2012 (la solicitarea Gărzii Financiare Mureș din adresa nr.../29.05.2012) aparține SC ...SRL din jud.Sălaj. La solicitarea Gărzii Financiare Mureș din adresa nr.../05.06.2012 privind efectuarea unei verificări la SC ...SRL în ceea ce privește activitatea desfășurată de mijlocul de transport în cauză, cu adresa nr.../05.06.2012 Garda Financiară Sălaj comunică următoarele:

- până la data de 30.03.2012 mijlocul de transport B65YSD a aparținut SC ...Zalău SRL în baza unui contract de leasing, acesta fiind preluat la data de 30.03.2012 de SC ...SRL;

- în data de 20.07.2011 SC ...Zalău SRL a efectuat un transport pe ruta Teiuș-Halmeu de la SC ... SRL Teiuș la SC ... Satu Mare;

- în data de 21.07.2011 mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare B65YSD a efectuat un transport pe ruta Halmeu - Tg.Mureș de la SC ... SA București pentru SC ... SRL Tg.Mureș transportând cantitatea de ... kg fier, pentru acest transport neexistând comanda și factura de transport.

- Comisarii Gărzii Financiare Mureș au constatat unele neconcordanțe între numărul facturilor fiscale de aprovizionare (nr.../27.07.2011, nr.../11.08.2011 și nr.../12.08.2011, nr.../24.11.2011, nr.../26.11.2011, nr.../29.11.2011) și numărul facturilor înscris în notele de intrare-recepție întocmite în baza facturilor respective (în Nota de intrare-recepție nr.../29.07.2011 ca și document însoțitor este menționată factura nr.421, în Nota de intrare-recepție nr.../17.08.2011 ca și document însoțitor este menționată factura nr.2, în Nota de intrare-recepție nr.../16.11.2011 ca și document însoțitor este menționată factura nr.224, în Nota de intrare-recepție nr.../16.11.2011 ca și document însoțitor este menționată factura nr.223, în Nota de intrare-recepție nr.../30.11.2011 ca și document însoțitor este menționată factura nr.225, în Nota de intrare-recepție nr.../17.08.22929/16.11.2011 ca și document însoțitor este menționată factura nr.221).

Referitor la neconcordanțele sus menționate, în Nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare Mureș reprezentantul legal al societății precizează că "... marfurile au sosit înainte de data când au fost facturate, iar atunci când s-a primit marfa a fost întrebat de număr de factură cu care intra marfa și s-a spus un număr mai mic, factura întocmindu-se de către furnizor ulterior fără a se mai respecta numărul care i s-a dat prin Nota de recepție ...".

Potrivit constatărilor comisarilor Gărzii Financiare Mureș și în baza documentelor contabile prezentate de SC ... SRL, organele de inspecție fiscală au reținut (Cap.III pct.4 lit.b) din raportul de inspecție fiscală) că în perioada iunie 2011 - februarie 2012 societatea verificată a înregistrat 5 (cinci) facturi fiscale emise de SC ... SRL Gălești (prezentate la pag.12 din raportul de inspecție fiscală) - facturi care au fost stornate individual în luna următoare emiterii, operațiunile de stornare

fiind evidențiate de SC ... SRL în Jurnalul de cumpărări și în Decontul de TVA aferente lunii februarie 2012.

b) În ceea ce privește relația cu SC ... SRL Alba Iulia organele de control au constatat că în perioada aprilie 2011 - septembrie 2011 SC ... SRL a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei, considerate deductibile fiscal, respectiv TVA deductibilă în sumă totală de ... lei în baza a 9 facturi emise de SC ... SRL Alba Iulia (prezentate sintetic în anexa nr.4, respectiv la pag.5 din raportul de inspecție fiscală), despre care comisarii Gărzii Financiare Mureș au reținut următoarele aspecte referitoare la transportul bunurilor:

- pe unele dintre facturi (nr.../01.06.2011, nr.../29.07.2011, nr.../10.08.2011, nr.../11.08.2011 și nr.../01.09.2011) la rubrica "Date privind expediția" nu este trecut nici un mijloc de transport care să fi efectuat prestarea de serviciu (transportul în sine);

- pe facturile fiscale nr.../20.04.2011 și nr.../29.07.2011 la aceeași rubrică este trecut mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare MS40ADN, mijloc de transport ce aparține SC ... SRL, în condițiile în care în Nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare Mureș reprezentatul legal al societății verificate a declarat că acest mijloc de transport nu a participat efectiv la nici un transport;

- pe factura fiscală nr.../14.07.2011 la rubrica "Date privind expediția" este trecut mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare HR07NCY care, potrivit informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș cu adresa nr.../VI/29.05.2012, aparține SC ... SRL Odorheiu Secuiesc, și care, conform documentelor transmise de societatea proprietară a mijlocului de transport în cauză (ordin de deplasare în străinătate și foi de parcurs), la data de 14.07.2011 acesta se afla în Danemarca;

- pe factura nr.../20.04.2011 în calitate de delegat este menționat numele unui angajat al SC ... SRL (dl...) care, în Nota explicativă dată în fața comisarilor Gărzii Financiare Mureș, a declarat că nu a participat la transporturile respective nici ca delegat nici ca șofer.

Organele de control au reținut că la solicitarea Gărzii Financiare Mureș privind efectuarea unui control încuciat la SC ... SRL Alba Iulia, cu adresa nr.../12.12.2011 Garda Financiară Alba Iulia a comunicat că societatea respectivă nu desfășoară activitate la sediul social declarat și că a cesionat părțile sociale unor persoane din jud.Neamț.

Din informațiile existente pe portalul www.fiscnet.ro - Detalii contribuabili - organele de inspecție fiscale au reținut că SC ... SRL Alba Iulia nu a mai depus la organul fiscal teritorial declarațiile fiscale începând cu anul 2011, ultimul decont de TVA fiind depus în data de ...01.2011, ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (declarația 394) fiind depusă în data de ...01.2011, iar ultima declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat (declarația 100) fiind depusă în data de 19.01.2011.

c) În ceea ce privește relația cu SC ... SRL Tg.Mureș organele de control au constatat că în data de 20.04.2012, în baza facturii seria MSLEX nr..., SC

... SRL a achiziționat de la SC ... SRL Tg.Mureș un manifold de erupție în valoare de ... lei și TVA aferent de în sumă de ... lei.

Reprezentantul legal al societății a prezentat atât comisarilor Gărzii Financiare Mureș, cât și inspectorilor fiscali un ansamblu de patru robineți și un manometru care ar reprezenta manifoldul în cauză, acesta aflându-se în gestiunea societății la data de 30.06.2012, potrivit listelor de inventar a stocului de marfă.

Având în vedere constatările de mai sus, redate la Cap.III pct.1 "Impozitul pe profit" și pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.b) din raportul de inspecție fiscală, precum informațiile comunicate de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș cu adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.05.2012, organele de control au concluzionat că SC ... SRL a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de bunuri având la bază facturi fictive, care nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reținut că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei) și au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2011, stabilind un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** [(... lei + ... lei) x 16%] pentru care, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina unității **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, având în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborat cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reținut că facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), suma menționată fiind stabilită suplimentar de plată în sarcina unității.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată anterior menționată, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, cuantumul acestora fiind comunicat de organele de inspecție fiscală în *"Situația calculului dobânzilor de întârziere și a penalităților la data de 21/08/2012 la SC ... SRL / TVA stabilit suplimentar - Tranzacții nereale"*, anexată adresei nr.../02.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../03.10.2012.

În contestația formulată petenta invocă faptul că în perioada iulie 2011 - februarie 2012, respectiv aprilie 2011 - septembrie 2011 a derulat raporturi juridice

comerciale cu SC ... SRL Gălești, respectiv cu SC ... SRL ALBA IULIA constând în achiziții de materiale de construcții, fără a exista contracte de vânzare cumpărare în formă scrisă, fiind emise numai 21, respectiv 9 facturi fiscale, care au îndeplinit atât funcția de contract cât și cea de document justificativ, și recunoaște că în cuprinsul acestora s-au inserat anumite mențiuni la rubrica vizând transportul materialelor, respectiv la rubrica delegatului, care nu erau conforme realității.

Petenta menționează că cea mai mare parte a transporturilor mărfurilor (materiale de construcții) achiziționate a fost realizată de către cele două societăți furnizoare sus menționate, prețul facturat de către acestea conținând și contravaloarea transportului, ceea ce a făcut ca societatea contestatoare să nu dea importanță faptului că în cuprinsul facturilor au fost menționate mijloace de transport proprietatea petentei sau alte mijloace de transport.

Contestatoarea apreciază că fictivitatea unei operațiuni în sensul că aceasta nu a avut loc în realitate, nu se poate constata și dovedi prin anumite mențiuni care sunt inserate în cuprinsul facturii fiscale, pentru verificarea realității operațiunii trebuind să se analizeze dacă marfa facturată a intrat efectiv în patrimoniul societății, respectiv care este destinația acesteia (dacă este vândută mai departe, este dată în consum, rămasă pe stoc etc.).

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de control documente justificative prin care a probat că marfa facturată de SC ... SRL, respectiv SC ... SRL ALBA IULIA a intrat efectiv în activul societății (note de recepție) și a făcut dovada că a vândut mai departe materialele de construcții (acesta fiind obiectul de activitate al societății); în urma acestor operațiuni de achiziție societatea a înregistrat atât cheltuieli cât și venituri, iar pentru diferența dintre cele două categorii de sume (vânzările fiind cu adaos comercial) a plătit impozit pe profit.

În contestație se menționează că această stare de fapt dovedită de petentă cu înscrisuri a fost considerată de organele de control ca fiind fictivă pentru simplul considerent că facturile conțin anumite mențiuni care sunt ireale - cele vizând mijloacele de transport și delegatul.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată**, unde se stipulează:

"(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".

- **art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

- **pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004**, potrivit cărora:

„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

- **art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, potrivit cărora:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ și pentru care nu se poate face dovada efectuării operațiunii economice nu dă drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Din documentele existente la dosarul contestației și din consemnările organelor de inspecție fiscală, se reține că facturile în care apar ca furnizori SC ... SRL, respectiv SC ... SRL ALBA IULIA nu reflectă operațiuni reale și nu au calitatea de documente justificative; constatările organelor de inspecție s-a bazat atât pe cele menționate în adresa D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial Tg.Mureș nr..../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../24.05.2012, prin care se solicită:

"(...) să stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului Mureș, a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantomă, respectiv: SC ... SRL Gălești, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC ... SRL Iași și SC ... SRL Tg.Mureș (...).

(...) în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit că operațiunile înscrise în facturile în cauză nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor (...)

cât și pe rezultatele controlului efectuat la SC ... SRL de comisarii Gărzii Financiare Mureș, organele de inspecție fiscală reținând următoarele deficiențe constatate în legătură cu modul de completare a facturilor emise de furnizorii:

a) SC ... SRL Gălești:

- la rubrica "Mijlocul de transport" sunt trecute numere de înmatriculare ce aparțin mijloacelor de transport proprietatea SC ... SRL, în condițiile în care în Nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare Mureș reprezentatul legal al societății verificate a declarat că aceste mijloace de transport nu au participat efectiv la nici un transport;

- pe unele din facturile în cauză la rubrica "Delegat" este menționat numele unui angajat al SC ... SRL care, în Nota explicativă dată în fața comisarilor Gărzii Financiare Mureș, a declarat că nu a participat la transporturile respective nici ca delegat nici ca șofer;

- s-a constatat înscrierea pe facturi la rubrica "Mijlocul de transport" a unor numere de înmatriculare despre care, din informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș, comisarii Gărzii Financiare Mureș au reținut că aparțin unor mijloace de transport aflate în proprietatea altor societăți decât furnizorul, sau pentru care, în urma controalelor încrucișate efectuate la societățile în cauză s-a constatat că transporturile nu pot fi justificate cu documente;

- Comisarii Gărzii Financiare Mureș au constatat unele neconcordanțe între numărul înscris în facturile de aprovizionare și numărul înscris în notele de recepție întocmite în baza facturilor respective, explicația reprezentantului legal al societății din Nota explicativă dată fiind că "... marfurile au sosit înainte de data când au fost facturate, iar atunci când s-a primit marfa a fost întrebat de număr de factură cu care intra marfa și s-a spus un număr mai mic, factura întocmindu-se de către furnizor ulterior fără a se mai respecta numărul care i s-a dat prin Nota de recepție ...".

b) SC ... SRL Alba Iulia

- pe unele dintre facturi la rubrica "Date privind expediția" nu este trecut nici un mijloc de transport care să fi efectuat prestarea de serviciu (transportul în sine);

- pe două facturi la aceeași rubrică este trecut numărul de înmatriculare al unui mijloc de transport ce aparține SC ... SRL, în condițiile în care în Nota explicativă dată comisarilor Gărzii Financiare Mureș reprezentatul legal al societății verificate a declarat că acest mijloc de transport nu a participat efectiv la nici un transport;

- pe una dintre facturi la rubrica "Date privind expediția" este trecut numărul de înmatriculare al unui mijloc de transport care, potrivit informațiilor comunicate de Serviciul Înmatriculări Auto Mureș, aparține SC ... SRL Odorheiu Secuiesc, și care, conform documentelor transmise de societatea proprietară a mijlocului de transport respectiv (ordin de deplasare în străinătate și foi de parcurs), la data de 14.07.2011 acesta se afla în Danemarca;

- pe una din facturi în calitate de delegat este menționat numele unui angajat al SC ... SRL care, în Nota explicativă dată în fața comisarilor Gărzii Financiare Mureș, a declarat că nu a participat la transporturile respective nici ca delegat nici ca șofer.

La solicitarea Gărzii Financiare Mureș privind efectuarea unui control încrucișat la SC ... SRL Alba Iulia, cu adresa nr.../12.12.2011 Garda Financiară Alba

Iulia a comunicat că societatea respectivă nu desfășoară activitate la sediul social declarat și că a cesionat părțile sociale unor persoane din jud.Neamț.

Din informațiile existente pe portalul www.fiscnet.ro - Detalii contribuabili - organele de inspecție fiscale au reținut că SC ... SRL Alba Iulia nu a mai depus la organul fiscal teritorial declarațiile fiscale începând cu anul 2011, ultimul decont de TVA fiind depus în data de ...01.2011, ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (declarația 394) fiind depusă în data de ...01.2011, iar ultima declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat (declarația 100) fiind depusă în data de 19.01.2011.

Față de cele prezentate mai sus, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../19.09.2012 (pg.5, 7), și anume:

"Aspectele prezentate nu reprezintă simple deficiențe de întocmire a facturilor, mențiuni inserate eronat în cuprinsul acestora, acestea evidențiind faptul că nu există documente justificative care să confirme realizarea transportului mărfurilor înscrise în facturile fiscale (...) și implicit realizarea efectivă a operațiunilor de achiziții de mărfuri (...).

Caracterul fictiv al facturilor fiscale (...) rezultă din informațiile comunicate organelor de inspecție fiscală prin Adresa D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg.Mureș nr..../D/P/2012 din 21.05.2012: "facturile fiscale emise de cele cinci societăți de tip fantomă, respectiv SC ... SRL Gălești, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC ... SRL Iași și SC ... SRL Tg.Mureș, sunt facturi fiscale fictive ...".

În acest context apreciem că în speță nu prezintă relevanță trimiterile pe care le face petenta la dispozițiile O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și la dispozițiile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare".

Prin contestația formulată petenta învederează că în ipoteza în care mențiunile privitoare la mijloacele de transport erau imperios necesare în cuprinsul facturii, se impunea ca organele de control să acorde societății dreptul de a corecta erorile inserate la această rubrică, și face trimitere la "norma generală în domeniul corectării documentelor justificative", respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, precum și la "norma specială", respectiv art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.81¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabil de la 1 ianuarie 2008, și susține că actele normative invocate îi confereau dreptul de a remedia toate erorile inserate în cuprinsul celor 21 facturi fiscale emise de SC ... SRL Gălești, respectiv 9 facturi emise de SC ... SRL Alba Iulia.

Prevederile legale anterior menționate, invocate în contestație, nu sunt aplicabile în speta întrucât acestea vizează corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente, și anume:

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, la lit.A pct.5 din Anexa nr.1 precizează:

"În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise stersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lasarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsa.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei gresite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnatura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii".

- art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care tin loc de factura se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat".

- pct.81¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

"(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal".

Asadar, textele de lege invocate de petenta nu fac referire la corectarea unor erori de înregistrări contabile (cum se impunea în cazul analizat) ci acestea reglementează efectuarea de corectii în cazul în care sunt identificate greseli de ordin formal în completarea documentelor.

În speta, petenta reclama organelor de inspecție fiscală faptul că i-au refuzat dreptul de a corecta erorile materiale constatate cu ocazia controlului.

Față de acest argument al contestatoarei se reține că în cazul în care erorile constatate erau de ordin formal, în baza prevederilor legale anterior citate, corecțiile erau permise, organele de inspecție fiscală neavând cum să împiedice acest lucru. În cazul de față, însă, înregistrarea unor documente emise de societăți care, urmare verificărilor efectuate de organele de cercetare penală, s-au dovedit a fi societăți de tip "fantomă", nu putea fi corectată de către contribuabil după începerea inspecției fiscale întrucât aceasta ar fi modificat baza impozabilă atât în ceea ce privește impozitul pe profit cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Or, potrivit art.84 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *"În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal"*.

Totodată, se reține că, chiar și în situația în care societatea ar fi efectuat din proprie inițiativă corectarea erorilor în cauză, efectul fiscal ar fi fost același, întrucât înregistrarea facturilor fiscale emise de SC ... SRL și SC ... SRL - societăți de tip "fantomă", potrivit informațiilor comunicate prin Adresa D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg.Mureș nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 -, a dus la majorarea nejustificată a cheltuielilor, iar corectarea facturilor nu ar fi însemnat că acestea dobândesc calitatea de document justificativ potrivit legii, fiind emise de furnizori fictivi.

În contestația formulată petenta susține că pentru a dovedi realitatea operațiunilor în cauză, a efectuat anumite demersuri suplimentare în sensul că a identificat pentru o parte din facturile emise de către SC ... SRL Gălești, respectiv SC ... SRL Alba Iulia proveniența mărfurilor facturate, sens în care a anexat contestației facturi de achiziție și documente de transport în baza cărora cei doi emiteți au achiziționat aceste mărfuri la rândul lor de la alți furnizori, petenta dovedind astfel proveniența mărfurilor înscrise în 9 din cele 21 de facturi fiscale emise de SC ... SRL, respectiv în 7 din cele 9 facturi fiscale emise de SC ... SRL Alba Iulia.

Petenta învederează faptul că atât pentru operațiunile de achiziție marfa efectuate de SC ... SRL și SC ... SRL Alba Iulia, cât și pentru vânzările către societatea contestatoare a acestor mărfuri, respectiv pentru vânzarea lor de către petentă către diverși clienți există documente contabile pe care le anexează în probațiune contestației.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../19.09.2012 (pg.6, 7), organele de inspecție fiscală precizează:

" ... exemplificativ, arătăm că pentru factura nr.../21.07.2011, emisă de SC ... SRL către ... SRL, în valoare de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând "oțel beton" au fost prezentate următoarele documente de proveniență a mărfurilor:

- factura emisă în data de 21.07.2011, de către SC ... SRL Galați către ... SRL Lugoj, punct de lucru Tg.Mureș;

- marfa în cauză a fost refacturată în aceeași zi, 21.07.2011, de SC ... SRL către SC ... SRL Gălești, fiind întocmită factura ..;

- SC ... SRL a refacturat către SC ... SRL contravaloarea mărfurilor respective, în baza facturii nr.... emisă în aceeași zi, respectiv 21.07.2011.

Față de documentele prezentate, arătăm că în toate facturile menționate anterior, la rubrica "Cantitatea livrată", sunt înscrise aceleași cantități de oțel beton, prețurile unitare de achiziție fiind identice pe relația SC .. SRL - SC ...

SRL, respectiv SC ... SRL - SC ... SRL (2,45 lei/kg), pe relația SC ... SRL - SC ... SRL prețul unitar fiind diminuat (respectiv 2,15 lei/kg față de 2,45 lei/kg).

Se constată astfel că aceleași cantități de oțel beton au fost succesiv facturate între patru societăți în aceeași zi, fiind în fapt prezentat un circuit documentar, fără a se face dovada livrării efective și a transportului acestora, unitatea neprezentând documente de transport pentru operațiunile în cauză.

Prin urmare, afirmațiile petentei cu privire la proveniența mărfurilor facturate de SC ... SRL către SC ... SRL nu sunt susținute cu documente legale, care să facă dovada realizării operațiunilor în cauză.

(...) nu au fost prezentate documente privind proveniența mărfurilor figurând ca fiind achiziționate de SC ... SRL de la SC ... SRL, facturile anexate de petentă fiind emise de SC ... SRL către SC ... SRL.

Afirmațiile petentei cu privire la proveniența mărfurilor facturate de SC ... SRL către SC ... SRL, nu sunt susținute cu documente legale, care să facă dovada realizării operațiunilor în cauză.

Ca atare, în speță fiind vorba de operațiuni care nu s-au efectuat în realitate, facturile fiscale fiind fictive, SC ... SRL nu poate beneficia de un regim de dedutibilitate fiscală pentru cheltuielile aferente achizițiilor înscrise în facturile fiscale emise de SC ... SRL și SC ... SRL".

În ceea ce privește relația cu SC ... SRL Tg.Mureș, față de care în contestația formulată petenta susține că deși bunul (manifold) achiziționat de la SC ... SRL în baza facturii nr.../20.04.2012 în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, a fost găsit în materialitatea lui în incinta societății, organele de control nu au argumentat care este motivația pentru care au considerat că operațiunea de achiziție respectivă este fictivă, iar suma plătită cu titlu de contravaloare bun este nedeductibilă fiscal, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../19.09.2012 (pg.8):

"Față de susținerile petentei arătăm că, potrivit informațiilor comunicate organelor de control prin Adresa D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg.Mureș nr.../D/P/2012 din 21.05.2012: "facturile fiscale emise de cele cinci societăți de tip fantomă, respectiv SC ... SRL Gălești, SC ... SRL Alba Iulia, SC ... SRL Alba, SC ... SRL Iași și SC ... SRL Tg.Mureș, sunt facturi fiscale fictive (...).

Întrucât manifoldul de erupție se regăsește în stoc, respectiv nu a fost comercializat de unitatea verificată, nefiind afectate cheltuielile de exploatare aferente perioadei verificate, contravaloarea acestuia nu reprezintă bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit, efectul fiscal fiind cuantificat de organele de inspecție fiscală numai în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, contrar celor susținute de către petentă".

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de control și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că simpla prezentare de către petentă a unor facturi fiscale emise în amonte pe lanțul tranzacțional de achiziție a mărfurilor în cauză, nu reprezintă dovada realizării acestor operațiuni și nu înlătură constatările D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg.Mureș din adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../24.05.2012.

In conformitate cu Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in cazul C255102 -Halifax&others (situatia in care se constata ca operatiunea are ca scop sa aduca un avantaj pentru deducerea TVA), a stabilit urmatoarele:

- atunci cand o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relateaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu ar trebui luate in considerare;

- tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive;

- orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic, va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita.

Avand in vedere considerentele prezentate raportat la jurisprudenta Comunității Europene, precum și concluziile organelor de cercetare penală din adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012, potrivit căroră:

(...) în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit că operațiunile înscrise în facturile în cauză nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor (...).

În continuare, din cercetările efectuate de organele de urmărire penală, respectiv din probele administrate, a rezultat cu certitudine faptul că cele cinci societăți de tip fantomă menționate, au fost folosite doar pentru realizarea activității infracționale, de către membrii grupului infracțional cercetat în cauză (...)”,

se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat că respectivele tranzacții nu au un conținut economic și nu reflecta realitatea, scopul lor fiind doar obtinerea unor avantaje fiscale.

Potrivit prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată: **“Organul fiscal este îndreptat să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatari complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”**.

Conform dispozițiilor art.94 alin.(1) și (2) lit.a) din același act normativ:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.”

Prin urmare, având în vedere considerentele prezentate și prevederile legale citate, rezultă că în mod legal organele de inspecție au inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de ... lei (... lei + ... lei) întrucât aceasta a fost înregistrată în evidența contabilă pe baza unor înscrisuri care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi încadrate în categoria documentelor justificative, drept pentru care **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei [(... lei + ... lei) x16%].**

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ... S.R.L. a fost reținut ca datorat impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, aceasta datorează și accesoriile aferente, fapt pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei și penalitățile de intarziere aferente impozitului pe profit în suma de ... lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, **în drept** sunt aplicabile și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

În contestație, referitor la constatările redade la Cap.III „Taxa pe valoarea adaugata”, lit.b) din Raportul de inspectie fiscala nr..../23.08.2012, potrivit cărora organele de control au reținut ca în perioada supusa controlului au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au stabilit în sarcina S.C. ... S.R.L. o obligatie suplimentara de plata în contul taxei pe valoarea adaugata, petenta precizeaza faptul ca, întrucât aceasta este strâns legata de unele constatări ce vizeaza impozitul pe profit în legătură cu care punctul său de vedere a fost prezentat pe larg la capitolul impozit pe profit, toate aspectele reținute în analiza impozitului pe profit sunt aplicabile și la TVA, si concluzioneaza ca, în mod eronat, organele de inspectie au stabilit în sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata, precum și accesorii aferente.

În contextul prevederilor legale citate mai sus și având în vedere considerentele prezentate la punctul referitor la impozitul pe profit în ceea ce privește achizițiile înregistrate de societatea contestatoare de la SC ... SRL, SC ... SRL și SC ... SRL Tg.Mureș - societăți de tip "fantomă", întrucât facturile în care apar înscrise furnizorii în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, iar din probele administrate de către organele de cercetare penală (adresa nr.../D/P/2012 din 21.05.2012 a D.I.I.C.O.T - Serviciul Teritorial Tg.Mureș) a rezultat că operațiunile înscrise în facturi nu au fost efectuate în realitate, se reține că petenta nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) aferentă achizițiilor respective.

Prin urmare, *se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.*

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. ... S.R.L. a fost reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, aceasta datorează și accesoriile aferente, fapt pentru care *se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei*, comunicate de organele de inspecție fiscală în "Situația calculului dobânzilor de întârziere și a penalităților la data de 21/08/2012 la SC ... SRL / TVA stabilit suplimentar - Tranzacții nereale", anexată adresei nr.../02.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../03.10.2012.

II. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mures, prin Biroul Soluționare Contestații, este dacă aceasta este datorată bugetului de stat, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În fapt, la cap.III pct.4 "Taxa pe valoarea adăugată" lit.a) din raportul de inspecție fiscală organele de control au constatat că în luna iunie 2010 societatea verificată a dedus **TVA în sumă de ... lei** înscrisă în factura nr.../15.06.2010 emisă de SC ... SRL Bistrița, factură prezentată în copie organelor de control, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care **taxa pe valoarea adăugată în suma menționată a fost stabilită suplimentar de plată** în sarcina unității.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost calculate **dobânzi/majorări de întârziere aferente în suma de ... lei**, cuantumul acestora fiind determinat de organele de

inspecție fiscală în anexa la adresa nr..../02.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../03.10.2012.

Deși prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../11.09.2012 petenta solicită admiterea contestației și pe cale de consecință "Exonerarea subscrisei de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de ... lei cu titlu de TVA, respectiv suma de ... lei cu titlu de majorări de întârziere aferente TVA-ului" rezumându-se în a preciza faptul că, întrucât taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată este strâns legată de unele constatari ce vizează impozitul pe profit în legătura cu care punctul sau de vedere a fost prezentat pe larg la capitolul impozit pe profit, astfel că nu se mai impune reanalizarea spetelor în cauză, și concluzionează că, în mod eronat, organele de inspecție au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată, se reține că referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei și majorările de întârziere în sumă de ... lei, menționate mai sus și incluse în suma contestată, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și conținutul contestației" alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]",

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

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

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei".

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio".

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul că prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de ... lei, reprezentând: ... lei - taxa pe valoarea adăugată și ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, contestația formulată de S.C. ... S.R.L. urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru obligațiile fiscale suplimentare anterior menționate.

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, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând:

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV,