



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel: +0250 737777
Fax: +0250 737620
e-mail: date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. X din 2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de SC X SRL din Rm. Valcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. X 2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. x/ 24.x.2009, asupra contestației formulate de SC X SRL din Rm.Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. **X/2009**.

Contestația are ca obiect suma de **X lei** stabilită prin Decizia de impunere nr.X/ 2009 comunicata la data de **21.x.2009**, conform adresei privind indeplinirea procedurii de comunicare existenta în copie la dosarul cauzei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit ;
- X lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei taxă pe valoarea adăugată ;
- X lei accesorii aferente taxă pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al SC X SRL din Rm.Valcea confirmata cu stampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL din Rm. Valcea înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. X/ 2009.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă decizia de impunere nr. X/2009, motivând următoarele:

Petenta sustine ca pentru suma de X lei reprezentand TVA temeiul de drept invocat de organele fiscale nu este relevant situatiei de fapt prezentata.

Petenta precizeaza ca nu este de acord cu decizia organelor de inspectie fiscala de neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de X lei si pe cale de consecinta a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei precum si cu stabilirea TVA suplimentara in suma de X lei aferenta facturii emisa de SC X SRL, pe considerentul ca

documentele in care sunt inscrise aceste sume sunt emise de un operator economic declarat inactiv .

Petenta mentioneaza ca in fapt SC X a depus ultima declaratie la data de 28.x.2009, deci nu putea fi declarata inactiva incepand cu luna mai 2008.

Mai mult decat atat, petenta sustine ca potrivit art.146 al.1) lit.a) si art.155 al.5) din Codul fiscal, nu este obligata sa verifice realitatea datelor din documentele emise de furnizori la momentul transferului dreptului de proprietate ci dor daca sunt completate toate datele impuse de formularele respective.

Petenta arata ca la stabilirea TVA suplimentara in suma de X lei si a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei, organele de inspectie fiscala au ignorat sau mai bine zis au interpretat trunchiat dispozitiile art.65.2 din Normele Metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, in sensul ca au avut in vedere un singur carnet de facturi cu valorile cele mai mari, fara a mai analiza si celelalte carnete.

Petenta sustine ca suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente intregii TVA suplimentara s-a facut in baza articolului 120 alin.1) din Codul de procedura fiscala care nu era aplicabil la data cand au inceput sa curga acestea.

In ceea ce priveste suma de X lei impozit pe profit suplimentar stabilit ca diferenta intre impozitul declarat si impozitul pe profit constatat, petenta sustine ca este nelegal intrucat organele de inspectie fiscala au invocat ca si temei de drept doar art.17 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare fara a invoca alte dispozitii legale.

Totodata, petenta precizeaza ca avand in vedere motivatiile aduse impotriva obligatiei suplimentare la sursa impozit pe profit pe cale de consecinta si majorarile de intarziere aferente calculate de organele de inspectie fiscala sunt nelegale, cu atat mai mult cu cat sunt invocate dispozitiile art.120 alin.1) din OG 92/2003 care la data cand acestea au inceput sa curga prevede cu totul altceva.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

SC X SRL are sediul în localitatea Rm. Valcea, str. X, nr.X, bl.X, sc.X, ap.X, județul Vâlcea si a facut obiectul unei inspectii fiscale efectuate la sediul acesteia.

Impozitul pe profit, a fost verificat pe perioada **05.x.2004 - 30.x.2009**, constatandu-se urmatoarele :

Din verificarea formularelor cu regim special (facturi fiscale) organele de inspectie fiscala au constatat ca din carnetul de facturi seria X de la nr.X la nr.X lipsesc un nr. de 15 facturi.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea facturilor fiscale lipsa in conformitate cu prevederile art.6, alin.15 si art.67 alin.1) din OG 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, stabilindu-se un profit aferent acestora in suma de X lei cu un impozit in suma de X lei astfel:

- val.totala a facturilor emise din carnetul seria X de la nr.X la nr.X :
X lei
- val. estimata aferenta fiecarei facturi emisa : X / 35 = X lei
- val. fara TVA a celor 15 facturi lipsa: X x 15 facturi lipsa = X lei
- total venituri fara TVA : X lei
- cheltuieli privind marfurile estimate : X : 110 = X lei
- profit impozabil : X lei
- impozit profit : X lei

Suma de X lei reprezinta impozit pe profit aferent cheltuielilor in suma de X lei din factura seria X/.2008 reprezentnd c/v solutii dezinsectie emisa de SC X SRL cu sediul in Bucuresti, societate declarata inactiva incepand cu data de 01.05.2008, potrivit art.21 al.4, lit.f) si r) si art.11 al.1^2 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Suma de X lei reprezinta impozit pe profit constatat ca diferenta intre impozitul pe profit calculat , inregistrat si declarat de societate in anul 2008 in suma de X lei si impozitul pe profit constatat de organul de inspectie in suma de X lei , conform art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru debitul de X lei s-au calculat majorari de intarziere pentru perioada 14.02.2007-14.10.2009, in suma de X lei in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 rep. cu modificarile si completarile ulterioare.

Verificarea TVA s-a efectuat pentru perioada 05.10.2004 - 30.06.2009 in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, rep, constatandu-se urmatoarele :

In trim.I 2005, trim.IV 2005, trim. II 2006 si trim IV 2006 societatea a declarat TVA de recuperat mai mult fata de evidenta contabila, cu suma de X lei .

In luna septembrie 2008, SC X SRL din Rm. Valcea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.26/02.09.2008 emisa de SC X din Bucuresti reprezentand c/v solutii pentru dezinsectie in valoare totala de X lei din care TVA in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de X lei intrucat SC X SRL din Bucuresti a fost declarata societate inactiva incepand cu data de 01.05.2008 potrivit informatiilor furnizate de Compartimentul de schimb international de informatii prin adresa nr.79133/08.10.2009, fiind astfel aplicate prevederile art.146 al.1 lit.a), art.155 al.5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale art.3 al.1 si 2 din Ordinul MF nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi.

Din verificarea formularelor cu regim special organele de inspectie fiscala au constatat ca din carnetul de facturi seria X cu nr.X-X lipsesc un nr. de 15 facturi a caror lipsa nu a putut fi justificata de administratorul societatii.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea valorii facturilor lipsa in conformitate cu prevederile art.6, art.15, art.67 al.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- val. totala a facturilor emise din carnetul seria X de la nr.X la nr.X :
X lei
- val. estimata aferenta fiecarei facturi emisa : $X / 35 = X$ lei
- val. fara TVA a celor 15 facturi lipsa: $X \times 15$ facturi lipsa = X lei
- total venituri fara TVA : X lei
- TVA $X \times 19\% = X$ lei

Astfel, a fost stabilita o TVA suplimentara in suma de X lei in conformitate cu prevederile art.128 al.1, art.134.1 al.1, art. 134.2 al.1 si al.2 lit.a) si art.137 al.1 lit.a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, pentru debitul suplimentar s-au calculat majorari de intarziere in suma de X lei in pentru perioada 25.01.2005-14.10.2009, in conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 rep. cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de **X lei RON**, reprezentând impozit pe profit in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, taxă pe valoarea adăugata in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, este legal datorată de SC X SRL din Rm. Valcea.

Potrivit celor consemnate in actul de control obligatiile suplimentare reprezentind impozit pe profit si TVA , provin din urmatoarele influente :

1.) suma de X lei reprezinta impozit pe profit stabilit suplimentar aferent facturilor lipsa cu **TVA aferenta stabilita suplimentar in suma de X lei,**

2.) suma de X lei reprezinta impozit pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere cu **TVA aferenta stabilita suplimentar in suma de X lei ,**

3.) suma de minus X lei impozit pe profit calculat si declarat in plus de operatorul economic.

4.) suma de X lei reprezinta TVA de recuperat declarata in plus de contribuabil.

5.) suma de X lei reprezinta majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar iar suma de X lei reprezinta majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar.

1.) In ceea ce priveste suma de X lei impozit pe profit stabilit suplimentar si TVA suplimentara in suma de X lei, cauza supusa solutionarii este daca acestea sunt legal stabilite de organele de inspectie fiscala prin estimarea veniturilor aferente facturilor lipsa, in conditiile in care contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere doar carnetul de facturi cu valorile cele mai mari, fara a mai analiza si celelalte carnete.

In fapt, SC X SRL are ca obiect principal de activitate "activitati de intretinere si curatare a cladirilor", iar in perioada octombrie 2004 - iunie 2009 a desfasurat activitate de intretinere si curatare a cladirilor precum si activitate de ignifugare a lemnului.

Din verificarea formularelor cu regim special (facturi fiscale) utilizate de contestatara in anul 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca din carnetul de facturi cu seria X de la nr. X la nr.X (in total 50 de facturi fiscale), lipsesc un numar de 15 facturi, neinregistrate de contestatara in evidenta contabila, intrucat, potrivit declaratiei date de d-na X X administrator al SC X SRL, au fost pierdute.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor, aferente celor 15 facturi constatate lipsa, luindu-se ca baza de calcul valoarea fara TVA a celorlalte 35 de facturi efectiv emise din acelasi carnet din care s-a constatat lipsa, respectiv carnetul cu seria X de la nr. X la nr.X, in suma totala de X lei .

Au rezultat venituri estimate, fara TVA, aferente celor 15 facturi constatate lipsa, neinregistrate de petenta, in suma de X lei $[(X : 35) \times 15]$.

Asupra acestora organele de inspectie fiscala au aplicat un procent de 110% reprezentand cota minima de adaos comercial rezultand astfel:

- cheltuieli cu marfurile estimate in suma de X lei
- profit impozabil constatat in suma de X lei (total venituri fara TVA in suma de X minus total cheltuieli estimate in suma de X)
- impozit pe profit constatat in suma de X lei $(X \times 16\%)$.
- TVA in suma de X lei $(X \times 19\%)$

Prin contestatia formulata la data de 2009 impotriva celor constatate, SC X SRL sustine ca la estimarea veniturilor realizate, aferente celor 15 facturi constatate lipsa, organele de inspectie fiscala au avut in vedere un singur carnet de facturi cu valorile cele mai mari, fara a mai analiza si celelalte carnete.

In drept,

a) In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.6, art.67 alin.1) si alin.2) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu cele ale pct.65.1 si 65.2 din HG

nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

" **ART. 6** Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza."

ART. 67 Estimarea bazei de impunere

"(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situaiei de fapt fiscale.

(2) În situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal "

Norme metodologice de aplicare :

" **65.1.** Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situatii cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, inclusiv situatiile în care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala;

c) contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscal;

d) când au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora."

" **65.2.** Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare."

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că in cazul in care nu se poate determina baza impozabila, organul de inspectie fiscala este indreptatit sa o estimeze prin identificarea elementelor cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în considerare toate informatiile si documentele care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, avind în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare.

Astfel, din Nota explicativa data de reprezentantul SC X SRL, existenta in copie la dosarul contestatiei, se retine ca din carnetul cu formularele cu regim special seria X de la nr. X la nr.X, un numar de 15 facturi fiscale au fost pierdute, deci baza impozabila la sursa impozit pe profit a fost diminuata cu veniturile aferente, neinregistrate in evidenta contabila.

In atare situatie, organele de solutionare a contestatiei retin ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere in baza elementelor detinute, respectiv in baza celorlate 35 facturi fiscale efectiv emise din acelasi carnet cu formulare cu regim special potrivit carora SC X SRL a prestat servicii, realizand venituri, fara TVA, in suma de X lei.

Totodata, se retine ca in limitele impuse de art.6 din OG 92/2003, sus citat, in mod corect organele de inspectie fiscala au acordat contestatarei drept de deductie a unor cheltuliei in suma de X lei plecand de la veniturile ce le-ar fi realizat petenta in suma de X lei, prin aplicarea unui procent minim de adaos comercial de 110% (X : 110%) .

Determinarea profitului impozabil si a impozitului pe profit se face potrivit prevederilor **art.19 alin.1 din Legea 571/2003**, privind Codul fiscal, modificat si republicat, coroborate cu cele ale **art.21 alin.1 din acelasi act normativ**, astfel:

“ ART. 19 (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

ART. 21* (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din prevederile legale anterior mentionate se retine, ca regula generala, ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

Astfel, din situatia de fapt prezentata se retine ca organele de inspectie fiscala in mod corect au stabilit profitul impozabil realizat in suma de X lei, aferent celor 15 facturi fiscale lipsa, scazand din veniturile estimate in suma de X lei, cheltuielile estimate aferente in suma de X lei.

Pe cale de consecinta, avand in vedere situatia de fapt si de drept sus prezentata, precum si dispozitiile art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora **“ Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38 ”**, organele de solutionare a contestatiei retin ca impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei ($X \times 16\%$) este legal datorat de catre SC X SRL.

Relativ la sustinerea petentei potrivit careia organele de inspectie fiscala au analizat un singur facturier, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat estimarea veniturilor aferente facturilor lipsa s-a efectuat folosindu-se metoda valorii medii pe unitate de factura din perioada in care acestea lipsesc, rezultand venituri neevidentiate in suma de X lei asupra carora a fost aplicata cota minima de 110% adaos comercial aplicabila in cazul prestarilor de servicii.

Pe de alta parte, societatea nu prezinta un calcul propriu, prin care sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

b) In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, spetei in cauza ii sunt incidente prevederile art. 67 alin.1) si 2) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu cele ale pct.65.1 si 65.2 din HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, citate la pct.a), cat si dispozitiile art.128 alin.1), art.134 si art.137 alin.1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in anul 2006, potrivit carora :

“ ART.128 (1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia. [...] ”

“ ART.134 (1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptatita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevazute în prezentul titlu."

" ART. 137 (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obinuta sau care urmeaza a fi obinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui terte, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; [...]"

Potrivit dispozitiilor legale mai sus mentionate, ce reglementeaza taxa pe valoare adaugata aferenta prestarilor de servicii, se retine ca faptul generator privind exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data prestării lucrărilor, deci taxa devine exigibila la data prestării acestora .

Astfel, in speta, fiind vorba de estimarea veniturilor realizate de petenta din prestari de servicii (intretinere si curatare a cladirilor, ignifugare a lemnului) in anul 2006, pe cale de consecinta aceasta datoreaza si TVA aferenta acestora, potrivit dispozitiilor art.134 din Codul fiscal.

In atare situatie întrucât potrivit considerentelor retinute anterior la pct.a), s-a retinut ca legal stabilite veniturile estimate in suma de X lei aferente anului 2006 (ce constituie baza de impozitare pentru TVA), pe cale de consecinta rezulta ca petenta datoreaza si TVA aferenta acestora in suma de X lei ($X \times 19\%$), contestatia formulata aparind ca neintemeiata si pentru acest caput de cerere.

2.) In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei si TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor de aprovizionare cu solutii pentru dezinsectie si a TVA aferenta, înscrise in factura fiscala întocmita de un operator economic care urmare verificării în baza de date a Ministerului Finanțelor a rezultat că acesta a fost inscris in lista societătilor comerciale inactive.

In fapt, in luna septembrie 2008, SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila factura fiscale seria X nr.X emisa la data de 2008, de SC X SRL cu sediul in Bucuresti, CUI X, potrivit careia a achizitionat de la aceasta solutii pentru dezinsectie in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei .

Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul DGFP Valcea comunica organelor de inspectie fiscala , prin adresa nr.X/.2009, ca SC X SRL cu sediul in Bucuresti si CUI X a fost declarata inactiva in baza Referatului cu nr. X din .2006 intocmit de DGFP Bucuresti, publicat in Monitorul Oficial nr.576/22.08.2007.

In baza acestor informatii organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP Valcea nu au acordat drept de decucere cheltuielilor in suma de X reprezentand c/v solutii pentru dezinsectie achizitionate de contestatara de la un operator economic inactiv si nici TVA aferenta in suma de X lei.

In contestatia formulata petenta precizeaza ca nu este de acord cu decizia organelor de inspectie fiscala de neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de X lei si pe cale de consecinta a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei precum si cu stabilirea TVA suplimentara in suma de X lei aferenta facturii emisa de un operator economic declarat inactiv, respectiv de catre SC X SRL Bucuresti, sustinand ca acesta a depus ultima declaratie la data de .2009, deci nu putea fi declarata inactiva incepand cu luna mai 2008.

In drept,

* **In ceea ce priveste impozitul pe profit**, cauzei supuse solutionarii îi sunt incidente dispozitiile **art.21 alin.4 lit.f) si lit. r) din Legea 571/2003**, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil incepand cu 01.01.2008, coroborate cu cele ale **art.11 alin.1 pct. 1[^]1 si 1[^]2 si art.19 alin.1** din acelasi act normativ anterior precizat, care stipuleaza :

" **ART.21 (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor ; [...]

r) cheltuielile înregistrate în evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de înregistrare fiscala a fost suspendat în baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. [...] "

"**ART.11** Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzaciei.

(1[^]1) Autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

(1[^]2) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritatile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilita prin ordin. Lista contribuabililor declarati inactivi va fi publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, si va fi adusa la cunostinta publica, în conformitate cu cerintele prevazute prin ordin."

"**ART..19 (1)** Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Din continutul prevederilor legale anterior precizate, se reține că înregistrarea de cheltuieli in baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ prin care nu se poate face dovada efectuării de operatiuni economice, nu da drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil

Totodata ca regula generala, de retinut ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

* **In ceea ce priveste TVA**, spetei in cauza ii sunt incidente prevederile **art.146 alin.1 lit. a), art.155 alin.5 lit.a) din Legea 571/2003**, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil incepand cu 01.01.2008, coroborate cu cele ale **art.3 alin. 1 si 2 (2) din Ord 575/2006** privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi, potrivit carora :

" **ART. 146** Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5),"

" ART. 155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;"

ART.3 din Ordinul ANAF nr.575/2006, privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, **în vigoare începând cu data de 22 mai 2007**, precizează ca :

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

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

Din normele legale anterior citate, ce reglementează taxa pe valoarea adăugată, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau care urmează să fie livrate, precum și pentru serviciile care au fost prestate sau urmează să fie prestate, *cu condiția ca documentele justificative în care apar consemnate aceste operațiuni să prezinte toate elementele principale de identificare.*

Deci, potrivit reglementărilor legale mai sus menționate, lipsite de echivoc, taxa pe valoare adăugată nu se poate deduce și nici nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele justificative nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii .

Totodată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată la acordarea deducerii acesteia trebuie avut în vedere principiul general al aplicării acestei taxe, care este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat.

Aplicarea la valoarea adăugată se face de așa manieră încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte, pentru a se facilita calculul și colectarea, cota TVA se aplică la prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de producție sau comercializare, dar și pentru a se evita efectul cumulativ al impozitării în cascadă, trebuie dedusă din TVA încasată (colectată) de la clienți, TVA plătită furnizorilor, pentru cumpărările de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului său, ea acționează în contul statului, căruia va trebui să-i plătească diferența între TVA colectată de la clienți și TVA plătită furnizorilor săi care, la rândul lor, au procedat la colectarea și vărsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se reține că TVA se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Or, în raport de situația de fapt prezentată anterior, furnizorul societății SC X SRL (respectiv SC X SRL cu sediul în București), a fost declarat inactiv în baza Referatului nr. X / .2006 întocmit de DGFP București, publicat în Monitorul Oficial nr.576/22.08.2007 și deci potrivit **art.3 din Ordinul ANAF nr.575/2006**, privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, aplicabil începând cu data de 22.05.2007, de la data declarării ca inactivă nu mai avea dreptul să emita facturi fiscale sau alte documente cu regim special.

In caz contrar, documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, adică sunt nule.

Astfel, având în vedere că furnizorul a fost declarat inactiv începând cu data de .2007, nu se poate porni de la premiza că în anul 2008, respectiv în luna septembrie când SC X SRL a emis factura seria X nr.X, a colectat TVA și și-a achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit principiului general descris mai sus contestatara să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă.

Mai mult decât atât, se reține că în toate actele normative, anterioare sau ulterioare adoptării Codului fiscal, în cazurile de efectuare de operațiuni de deducere a TVA este prevăzută obligativitatea prezentării de documente justificative întocmite " legal " sau " conform legii ".

Față de cele anterior precizate, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă documente întocmite de o societate comercială, care a fost declarată inactivă, și drept urmare acestea nu pot fi considerate documente justificative de înregistrare în contabilitate pentru SC X SRL astfel încât să aibă drept de deducere a cheltuielilor înscrise în acestea în sumă de X lei și a TVA aferentă în suma de X lei .

În acest context legal și ținând cont de faptul că documentul (factura) în cauză a fost emis de o societate care figurează în baza de date a MF ca fiind inactivă, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că factura respectivă nu reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință în mod corect au constatat că cheltuielile cu marfa aprovizionată și TVA aferentă înregistrate în baza acestuia nu sunt deductibile.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de control în mod legal au considerat că petenta nu are dreptul să înregistreze cheltuielile deductibile în suma de X lei ROL corespunzătoare aprovizionării bunurilor în cauză și să deducă TVA înscrisă în această factură în sumă X lei ROL, susținerile petentei apărând ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

Pe cale de consecință, se reține că legal stabilit impozitul pe profit în suma de X lei (Xx16%) și TVA în suma de X lei.

In ceea ce privește susținerea petentei potrivit careia furnizorul sau nu se afla în situația operatorilor economici inactivi, întrucât aceasta a depus ultima declarație la data de .2009, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

- prin **Ordinul ANAF nr.575/2006**, privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, aplicabil începând cu data de 22.05.2007 se menționează la art. 1 alin.(1) ca " Contribuabilii vor fi declarați inactivi dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

b) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

(1[^]1) Prin excepție de la prevederile alin. (1), nu vor fi declarați inactivi contribuabilii aflați în stare de insolvență sau în insolvență iminentă, conform prevederilor legale în vigoare, precum și contribuabilii radiati din evidența Oficiului Național al Registrului Comerțului.

(2) Contribuabilii sunt declarați inactivi prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I."

- **ART. 5 alin.(1) din același act normativ** anterior menționat , precizează relativ la competența stabilirii stării de inactivitate ca : " (1) Competența pentru constatarea îndeplinirii condițiilor de declarare a stării de inactivitate revine organelor de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și al unităților subordonate."

- iar, la **ART. 6** din același act normativ învederează ca : " (1) Starea de inactivitate încetează dacă se constată de organele menționate la art.5 alin.(1) că nu

mai sunt îndeplinite condițiile pentru care contribuabilul a fost declarat inactiv sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești, de la data la care aceasta rămâne irevocabilă.

(2) Constatarea încetării motivelor pentru care contribuabilul a fost declarat inactiv se va face de organele de inspecție fiscală competente, în baza cererii de reactivare, depusă de reprezentantul legal al contribuabilului declarat inactiv.

(3) În baza cererii de reactivare, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și după finalizarea acesteia vor întocmi un referat cu propunerea de reactivare. Referatul va fi avizat de directorul executiv coordonator și va sta la baza întocmirii Listei contribuabililor reactivați.

(4) Încetarea stării de inactivitate a unui contribuabil se face prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(5) După reactivarea unui contribuabil declarat inactiv, restricțiile prevăzute în art. 3 încetează începând cu data publicării ordinului de reactivare în Monitorul Oficial al României, Partea I."

Astfel, din cele mai sus enunțate se reține că un contribuabil este declarat inactiv de către organele fiscale în raza cărora își are declarat sediul în cazul în care acestea constată că acesta se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea sediului social care nu poate fi identificat, sau în cazul în care se constată că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Totodată, se reține că un contribuabil declarat inactiv poate fi reactivat prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă sau la propunerea organelor fiscale în raza cărora își are declarat sediul, în baza unei cereri de reactivare depusă de reprezentantul legal al contribuabilului declarat inactiv. Încetarea stării de inactivitate a unui contribuabil se face prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I.

În atare situație, se reține că până la data emiterii prezentei, pentru SC X SRL, CUI X, cu sediul în X, sector X, strada X, nr.X, bl.X, sc.X, et.X, ap.X, declarată inactivă în baza Referatului nr. X / .2006 întocmit de organele fiscale din cadrul DGFP București, publicat în Monitorul Oficial nr.576/ 22.08.2007, nu a fost emisă o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă care să revoce starea de inactivitate și nici nu a fost depusă o cerere de reactivare formulată de reprezentantul legal al contribuabilului declarat inactiv (potrivit ordinelor emise de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicate în Monitorul Oficial al României nr.144/26.02.2008, 448/16.06.2008, 77/10.02.2009, 236/09.04.2009, 468/07.07.2009, 667/06.10.2009).

Drept urmare SC X SRL CUI X, cu sediul declarat în X, sector X, strada X, nr.X, bl.X, sc.X, et.X, ap.X, rămâne cu același statut, cu atât mai mult cu cât contestatara nu își susține cu documente cele afirmate acestea fiind simple aprecieri care așa cum s-a arătat anterior nu au suport legal.

3.) În ceea ce privește suma de X lei impozit pe profit calculat și declarat în plus de operatorul economic, cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța pe fond asupra legalității stabilirii acesteia în condițiile în care aceasta nu reprezintă o obligație de plată stabilită suplimentar.

In fapt, prin declarația 101 înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.X/01.2009, SC X SRL declară un sold creditor cont 121 în suma de X ron, cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.21 al.4 lit.a) din Legea 571/2003, înregistrate și declarate de contestatara în suma de X lei, un profit impozabil în suma de X ron și un impozit pe profit declarat și în suma de X ron.

Urmare inspecției fiscale efectuate s-a constatat că SC X a declarat și achitat în plus impozit pe profit în suma de X ron potrivit următorului calcul:

$[X \text{ (sold creditor)} + X \text{ (cheltuieli nedeductibile inregistrate)}] = X \text{ lei profit impozabil}$
 $X \text{ ron} \times 16\% = X \text{ ron}$ (impozit pe profit stabilit de organele de inspectie fiscala)

Intrucat societatea a declarat un impozit pe profit in suma X ron rezulta un impozit pe profit declarat si achitat in plus in suma de X lei ($X - X = -X$) cu care organele de inspectie fiscala au diminuat valoarea impozitului pe profit stabilit suplimentar analizat la pct.1 si 2 din prezenta ($X+X = X -X = X$).

Prin contestatia formulata SC X SRL precizeaza ca " suma de X lei reprezentand impozit pe profit constatat ca diferenta intre impozitul calculat, inregistrat si declarat si cel constatat de organul de inspectie fiscala [...] este nelegal stabilit in conditiile in care in titlul de creanta care-l reprezinta decizia de impunere atacata, este invocat ca si temei legal al stabilirii acesteia doar art.17 din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare."

In decizia de impunere nr.X/2009 ce face obiectul contestatiei, sunt invocate ca motive de fapt, la CAP. 2.1.2, că "**suma de minus X ron** reprezinta impozit pe profit constatat ca diferenta intre impozitul pe profit calculat, inregistrat si declarat de societate in anul 2008 in suma de X ron si impozitul pe profit constatat de organul de inspectie in suma de X ron, conform art.17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare."

Astfel, se constata ca prin actul administrativ atacat de catre SC X SRL, organele de inspectie fiscală **au stabilit** impozite si taxe datorate bugetului general consolidat al statului în sumă totala de X ron, cât și impozite si taxe **declarate în plus** de societate, care au fost înscrise cu **semnul minus în decizia de impunere în sumă de X ron** .

Drept urmare, întrucât prin actul administrativ contestat de petentă s-au stabilit obligații suplimentare de plată în suma de X ron, in care nu este inclus si impozitul pe profit declarat in plus de catre petenta, pentru acuratete organele de solutionare a contestatiei urmeaza sa se pronunte in consecinta in raport de fiecare din acestea.

Având în vedere cele de mai sus și ținând cont de faptul că potrivit pct. 5.4 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG92/2003, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 519/2005, competența de soluționare este dată de cuantumul total al sumelor contestate reprezentând impozite, taxe, contribuții **stabilite de plată** de către organul fiscal, se retine că suma de X lei nu intra in valoarea totala a obiectului contestației respectiv în suma de **X lei ron**.

In consecinta, pentru obligația cu semnul minus înscrisa în decizia de impunere în sumă de **X ron**, contestația urmeaza a fi respinsă ca lipsită de interes, întrucât pentru aceasta, contestatara nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim prin stabilirea unor obligații de plată în sarcina sa, in conformitate cu dispozitiile art.205 alin. (2) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza : " Este indreptatit la contestatie numai cel ce se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau in lipsa acestuia. "

4.) In ceea ce priveste suma de X lei TVA de recuperat declarata in plus de contestatara, cauza supusa solutionarii este daca obligatia stabilita suplimentar este legal datorata de contestatara.

In fapt, in anul 2005 SC X SRL a declarat la organul fiscal teritorial o TVA de recuperat astfel:

- pentru trimestrul I 2005 = TVA de recuperat in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/2005)

- pentru trimestrul II 2005 = TVA de plata in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/2005)

- pentru trimestrul III 2005 = TVA de plata in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/2005)

- pentru trimestrul IV 2005 = TVA de recuperat in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/2006)

Pentru anul 2006, contestatara a declarat la organul fiscal teritorial o TVA de recuperat astfel:

- pentru trimestrul I 2006 = TVA de recuperat in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/.2006)
- pentru trimestrul II 2006 = TVA de recuperat in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/.2006)
- pentru trimestrul III 2006 = TVA de recuperat in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub nr.X/.2006)
- pentru trimestrul IV 2006 = TVA de recuperat in suma de X lei (decont inregistrat la AFP Rm. Valcea sub.nr.X/.2007)

In urma efectuarii inspectiei fiscale s-a constatat ca SC X SRL avea inregistrata in evidenta contabila urmatoarea situatie privind TVA de recuperat (anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala insusita de contestatara):

- trimestrul I 2005 TVA de plata in suma de X lei
- trimestrul II 2005 TVA de plata in suma de X lei
- trimestrul III 2005 TVA de plata in suma de X lei
- trimestrul IV 2005 TVA de recuperat in suma de X lei

- trimestrul I 2006 TVA de recuperat in suma de X lei
- trimestrul II 2006 TVA de plata in suma de X lei
- trimestrul III 2006 TVA de recuperat in suma de X lei
- trimestrul IV 2006 TVA de recuperat in suma de X lei

Se constata ca :

- pentru pentru trimestru I 2005 a fost declarata o TVA de recuperat in plus in suma de **X lei** (X lei TVA de recuperat declarata + X lei TVA de plata evidentiata) ,
 - pentru trimestrul IV 2005 o TVA de recuperat in plus in suma de **X lei** (X lei TVA de recuperat declarata - X lei TVA de recuperat evidentiata in contabilitate),
 - pentru trimestrul II 2006 a fost declarata o TVA de recuperat in plus in suma de **X lei** (X TVA de recuperat declarat + X lai TVA de plata evidentiati) si
 - pentru trimestrul IV 2006 a fost declarata TVA de recuperat mai putin cu suma de **X lei** (X lei TVA de recuperat declaratata - X lei TVA de recuperat evidentiata).
- Rezulta astfel o TVA suplimentara de plata in suma de X lei [(X+X+X) -X] .

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile dispozitiile art.80 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in perioada 2005-2006, care stipuleaza ca " Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale înscriind corect, complet si cu buna-credinta informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei sale fiscale. Declaratia fiscala se semneaza de catre contribuabil sau de catre împuternicit. "

Astfel, din normele legale mai sus citate se retine ca, contribuabilii sunt obligati de a da dovada de buna credinta completand corect declaratiile fiscale, respectiv de a declara situatia reala din evidenta contabila.

In cazul SC X SRL se retine ca aceasta a declarat la organul fiscal date care nu corespund datelor din evidenta contabila, drept pentru care organele de solutionare a contestatiei retin ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit obligatia suplimentara in suma de X lei in baza datelor inregistrate in evidenta contabila fata de cele inscrise in declaratiilor depuse la organul fiscal teritorial.

In ceea ce priveste articolul de lege invocat de petenta, respectiv art.80 alin.3 potrivit caruia " Dispozitiile legale privind pastrarea, arhivarea si limba folosita pentru evidentele contabile sunt aplicabile si pentru evidentele fiscale " , acesta priveste regulile pentru conducerea evidentei contabile si fiscale si este reglementat de OG

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata la data de 31.07.2007.

Asadar, se retine ca dispozitiile legale invocate au aplicabilitate dupa republicarea actului normativ , respectiv 31.07.2007, or in cauza este vorba de declararea incorecta a obligatiilor fiscale aferente anului 2005 si 2006, cind acestea nu puteau opera potrivit principiului de drept conform caruia un act normativ nu poate retroactiva , adica nu-si poate intinde efectele anterior aparitiei sale.

5.) Referitor la majorarile de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei, si majorarile de intarziere in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar in suma de X lei:

a) In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cauza supusa soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care potrivit considerentelor retinute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozitul pe profit aferent în sumă de X lei.

În fapt, prin decizia de impunere nr.X/2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspectie fiscala au calculat în sarcina petentei pentru perioada 14.02.2007-14.10.2009 accesorii reprezentand majorari de intarziere în sumă de X lei pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma totala de X lei, invocand prevederile art. 120 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora " *Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*"

Prin contestatia formulata SC X SRL sustine ca textul legal invederat de organele de inspectie fiscala, in baza caruia au fost stabilite majorarile de intarziere in suma de X lei, se refera la o cu totul alta situatie, concluzionand ca in fapt acesta nu exista.

In drept, *incepand cu anul 2006* in conformitate cu dispozitiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 580 din 5 iulie 2005, *notiunile de "dobânzi si/sau penalitati de întârziere" se înlocuiesc cu notiunea de "majorari de întârziere"*

In atare situatie, **incepand cu anul 2006** sunt incidente **art.119 alin.(1) si 120 alin. 1, 2, 3 si 7** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" ART. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. [...]

ART. 120 (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ."

Din cele mai sus mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorari de intarziere in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Fata de cele de mai sus si având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor retinute anterior la pct. 1) , 2) si 3), s-a retinut ca legal datorat de petenta impozit pe profit în sumă totala de X lei $[(X+X)-X]$ pe cale de consecinta rezulta ca aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente acestuia, in suma de X lei asupra carora organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta.

b) In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care temeiul de drept invocat nu corespunde situatiei de fapt descrisa.

În fapt, prin decizia de impunere nr.X/2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei **pentru perioada 25.01.2005-14.10.2009 majorari de intarziere în sumă de X lei pentru TVA stabilita suplimentar in suma totala de X lei, invocand prevederile art. 120 alin.1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală** cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora " *Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*"

Prin contestatia formulata SC X SRL sustine ca pentru TVA stabilita suplimentar i-au fost calculate majorari de intarziere in baza unui text de lege (art.120 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completariule ulterioare) care se refera la o cu totul alta situatie, concluzionand ca in fapt acesta nu exista.

In drept, pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2005 sunt incidente prevederile **art.115 alin (1) si art. 116** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 01.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" ART. 115 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadent de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere."

ART. 116 (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), se datoreaza dobânzi dupa cum urmeaza:

a) pentru diferentele de impozite, taxe, contributii, precum si cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei impozitului, taxei sau contributiei, pentru care s-a stabilit diferenta, pâna la data stingerii acesteia inclusiv; [...]"

Potrivit art. 1 din HG nr.67/2004 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor de plata valabila in perioada 04.02.2004 - 31.08.2005 acesta este de 0,06% pentru fiecare zi de întârziere sau zi calendaristica, dupa caz.

HG nr. 67/2004 a fost ulterior modificata de HG nr.784 / 2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligaiilor fiscale, valabila

incepand cu data de 01.09.2005, care precizeaza la art.1 alin.1) ca nivelul acesteia este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere.

Totodata, potrivit **art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, in perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 " (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sancioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.[...]

(5) Nivelul penalitii de întârziere se poate modifica anual prin legea bugetului de stat."

Prevederile art.120 alin (1) anterior mentionate au fost modificate prin Legea nr. 210 / 2005 privind aprobarea OG nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit careia incepand cu data de 15.07.2005 acesta va avea urmatorul cuprins : " art.120 alin.(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sancioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Din normele legale anterior mentionate rezulta ca neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, in perioada 01.01.2005 - 31.12.2005 se datorează după acest termen dobanzi in cota de 0,06% respectiv 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, si penalitati de intarziere in cota de 0,5% respectiv 0,6% pentru fiecare luna de intarziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Totodata, se retine ca incepand cu anul 2006 in conformitate cu dispozitiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 580 din 5 iulie 2005, notiunile de "dobânzi si/sau penalitati de întârziere" se înlocuiesc cu notiunea de "majorari de întârziere"

In atare situatie, **incepand cu anul 2006** sunt incidente **art.119 alin.(1) si 120 alin. 1, 2, 3 si 7** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , asa cum a fost modificata prin OG 20 / 27 ianuarie 2005 pentru modificarea si completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila in perioada 25.01.2005 - 31.12.2005, unde se precizeaza:

" **ART. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scaden de ctre debitor a obligaiilor de plat, se datoreaz dup acest termen majorri de întârziere. [...]

ART. 120 (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ."

ASTFEL, din cele anterior mentionate rezulta ca incepand cu 01.01.2006 neachitarea la termenul prevazut de lege de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorari de intarziere in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Fata de cele de mai sus si avand in vedere situatia de fapt sus prezentata organele de solutionare a contestatiei retin ca prin decizia de impunere nr.X / 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 26.01.2005 - 14.10.2009 majorari de intarziere in suma de X lei, in conditiile in care in perioada 01.01.2005 - 31.12.2005 erau operabile dispozitiile art.115 si 116 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit carora pentru neachitarea la termenul legal a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

Asupra acestui aspect, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei emis sub nr.X/.2009, completat cu adresa nr.X/.2009, organele de inspectie fiscala precizeaza :

" Organul de inspectie fiscala in mod eronat a calculat majorari de intarziere aferente anului 2005, prin aplicarea art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil incepand cu data de 01.01.2006, in sensul ca pentru aceasta perioada erau incidente art.114, art.115 alin.1 si art.116 alin.1) asa cu au fost prevazute de OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala prin Monitoarele Oficiale din 10.02.2005, 15.07.2005, 26.08.2005, 26.09.2005 , 04.10.2005, 02.11.2005, 06.12.2005, 23.12.2005 [...] . "

In atare situatie, organele de solutionare a contestatiei retin ca :

- **suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de X lei se compune din : X lei majorari de intarziere aferente perioadei 26.01.2005 - 20.12.2005 si X lei majorari de intarziere aferente perioadei 26.01.2006- 14.10.2009;**

- temeiul de drept invocat de organele de inspectie fiscala la calculul majorarilor de intarziere aferente perioadei 26.01.2005-20.12.2005 nu corespunde situatiei de fapt prezentata .

Drept urmare, se retine ca **pentru suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente perioadei 26.01.2005 - 20.12.2005** organele de inspectie fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept in vigoare pe perioada verificata pentru accesoriile calculate pentru obligatia principala, chiar daca in esenta asa cum au fost redate mai sus, continutul acestor articole este acelasi desi au numerotari diferite si se refera la obligatia operatorilor economici de a achita accesorii pentru nevirarea la termenul de scadență a obligatiilor de plată, catre bugetul statului.

ASTFEL, ca pentru aceasta situatie sunt incidente dispozitiile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului potrivit carora :

" Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

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

In consecinta, având în vedere situația de drept prezentată, **organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra**

legalității stabilirii accesoriilor în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 26.01.2005-25.04.2005, ceea ce impune desființarea CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. X/2009 - majorari de intarziere Taxă pe valoarea adăugată și CAP III, pct.2 - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de .2009 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

In ceea ce privește majorările de intarziere in suma de X lei aferente perioadei 26.01.2006 - 14.10.2009, organele de solutionare a contestatiei retin ca temeiul de drept invocat de oragnele de inspectie fiscala in actul administrativ atacat de SC X SRL este corect.

Drept urmare, avand in vedere considerentele retinute anterior la pct.1b), 2 si 4 din prezenta, potrivit carora suma de X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar este legal datorata de catre SC X SRL, si avand in vedere si principiului de drept “accesorium sequitur principale”, pe cale de consecinta aceasta datoreaza si accesoriile aferente acesteia pentru perioada 26.x.2006 -14.x.2009 in suma de X lei.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1) și alin.3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

DECIDE

Art.1 Respingerea contestatiei formulata de **SC X SRL** din Rm. Valcea ca neintemeiată pentru suma totala de **X lei ron** din care :

- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar [(X lei aferent facturilor lipsa + X lei aferent cheltuielilor din factura emisa de un operator economic inactiv) - X lei impozit pe profit declarat si achitat in plus]
- X lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar
- X lei TVA stabilita suplimentar
- X lei majorari de intarziere calculate pentru perioada 26.x.2006 -14.x.2009 aferente TVA stabilita suplimentar .

Art.2 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr.X/2009, CAP 2 - date privind creanta fiscala, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - Taxa pe valoarea adaugata și CAP III, pct.2 - privind majorarile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 15.x.2009 și refacerea acestora potrivit potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate, pentru suma de **X lei** reprezentând majorari aferente TVA calculate pentru perioada 26.x.2005 - 20.x.2005.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR COORDONATOR