

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 503 din 21 mai 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L.
din municipiul A, județul B

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr.... din 17 aprilie 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr. .../17 aprilie 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din municipiul A, județul B, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-C ... din 14 martie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-C ... încheiat la data de 14 martie 2012 de consilieri din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de 21 martie 2012.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2... privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2... privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat – prin poștă, conform aprilie 2012/Oficiul Poștal 51 – înregistrată la A.I.F. B sub nr..../09 aprilie 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în municipiul A, Str. D, Nr.... județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. XXX și are codul unic de înregistrare fiscală XXX cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei – din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente impozitului pe profit lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"Subscrisa SC X SRL A [...], în temeiul art.205 și urm. Din Ordonanța Guvernului nr. 92/2... privind Codul de Procedură Fiscală, formulăm următoarea

CONTESTAȚIE

Împotriva Raportului de Inspecție Fiscală [...] nr.F-C .../14.03.2012 și a Deciziei de Impunere nr.F-C .../14.03.2012 prin care s-a stabilit în sarcina societății noastre obligație suplimentară de plată în cuantum de ... ron, prin care vă solicităm :

- anularea în parte a actelor administrativ fiscale, [...], în sensul recunoașterii caracterului deductibil al sumei de ... ron.
- emiterea unei decizii de impunere care să cuprindă ca tva deductibil și cheltuielă aferentă ca deductibilă pentru suma de ... ron.
- recalcularea majorărilor și penalităților aferente, în conformitate cu caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate și a tva-ului aferent.

În fapt :

[...] Așa cum rezultă din Raportul de Inspecție Fiscală (R.I.F.) F-C .../14.03.2012, suma de ... lei reprezintă T.V.A. pe care organul de control l-a considerat nedeductibil aferent următoarelor operațiuni desfășurate de societate:

– Din suma totală de ... lei, înregistrată în contul 704 [...] în luna iunie 2009, reprezentând un comision facturat către E, societatea a diminuat această valoare cu suma de ... lei, [...], în luna septembrie 2009, reprezentând discount acordat. [...] Aferent aceste operațiuni, [...], organul de control a colectat T.V.A. 19% la diferența rămasă, în sumă de ... lei.

– În luna mai 2009 societatea noastră a înregistrat în contul 628 [...], în baza facturilor emise de SC F SRL (FF Z/29.05.2009 în sumă de ... lei și FF U/29.05.2009 în sumă de ... lei), reprezentând servicii conform contract. [...]. [...], organul de control al ANAF a considerat că societatea noastră a dedus TVA în mod eronat pentru suma de ... lei, aferent celor două facturi emise de furnizorul nostru. [...].

– Societatea noastră a exercitat drept de deducere TVA în sumă totală de ... ron, având ca furnizor SC G SRL, sat [...]. Organul de control al ANAF mai constată că societatea noastră prin deducerea TVA de pe facturile emise de SC G SRL, nu am respectat prevederile art.146 alin 1 C.F., [...], avându-se de asemenea în vedere prevederile art.6 și art.105 alin 1, din OG 92/2... CPRF, [...].

Așa cum rezultă din Raportul de Inspecție Fiscală (R.I.F.) F-C .../14.03.2012, suma de ... lei reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar și pe care organul de control l-a considerat nedeductibil aferent următoarelor operațiuni desfășurate de societate :

– În luna mai 2009 societatea noastră a înregistrat în evidențele contabile în contul 628 [...] o cheltuială în cuantum de ... ron fără tva aferent facturilor .../29.05.2009 și .../29.05.2009 emise de furnizorul H SRL. [...].

– Societatea noastră a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli având la bază facturi emise de SC G SRL, în valoare totală de ... lei, reprezentând mărfuri alimentare și nealimentare achiziționate de la această societate. [...]. Organul de control a mai constatat că SC G SRL a fost declarat inactiv de către organele de inspecție fiscală începând cu data de 18.05.2011, [...]. Prin urmare organul de control concluzionează că bunurile înscrise în facturile emise de SC G SRL către societatea noastră nu au o proveniență legală. [...]. Organul de control concluzionează la pag.7 din R.I.F. ul întocmit că suma totală de ... lei reprezentând cheltuială cu mărfurile achiziționate de la SC G SRL este o cheltuială nedeductibilă fiscal așa cum rezultă din prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea 571/2... privind C.F. [...].

A. Considerațiuni asupra stării de fapt

Referitor la relația comercială derulată cu SC HS SRL – J, arătăm că :

– A avut la bază, așa cum este menționat pe cele două facturi (.../29.05.2009 și .../29.05.2009), prestarea de servicii în baza a două contracte, respectiv .../2009 și .../2009;

– Furnizorul nostru HS SRL a fost declarat inactiv conform OPANAF nr.2499/21.09.2010 începând cu data de 07.10.2010, deci la mai bine de 1 an calendaristic după ce a inițiat relația comercială desfășurată cu societatea noastră;

– Furnizorul nostru HS SRL a fost scos din evidență ca plătitor de TVA la data de 01.10.2010, de asemenea la peste 1 an de la data inițierii relației comerciale cu societatea noastră.

[...].

Referitor la relația comercială derulată cu SC G SRL – J, arătăm că :

– Relația cu această societate s-a derulat atât din postura acesteia ca furnizor, cât și din postura de client.

– Aferent achizițiilor efectuate în luna august 2010, arătăm că pe majoritatea facturilor este trecut și mijlocul de transport și CNP ul delegatului, lipsind semnătura de primire și semnătura delegatului din caseta tehnică, dar că în principal este vorba de mărfuri pe care noi le-am recepționat și pe care le-am revândut cu profit, colectând inclusiv TVA;

– Aferent vânzărilor de mărfuri către SC G SRL, acestea s-au efectuat în perioada 01.01.2010 și până la 28.01.2011 și nu până la 30.06.2011 cum eronat constată organul de control.

[...] – SC G SRL a fost declarat inactiv de către organele de inspecție fiscală începând cu data de 18.05.2011 [...].

Referitor la relația Comercială cu K, arătăm că :

– Așa cum corect a constatat și organul de control, inițial am emis către această societate în luna iunie 2009, o factură externă în cuantum de ... lei și pe care am înregistrat-o în contul de venituri, în luna septembrie 2009 am procedat ștornarea parțială a acestei facturi cu echivalentul în lei a ... euro, respectiv ... lei, reprezentând discount acordat. Astfel cum a constatat și organul de control nu am putut prezenta un contract de prestări servicii semnat cu această societate pentru că au refuzat să ne acorde comisionul solicitat, urmare a neîndeplinirii serviciilor facturate. [...]. Pe fond arătăm că acesta ar fi trebuit să fie comisionul nostru, negociat și acceptat verbal de către beneficiarul cipriot, [...]. Organul de control a constatat de asemenea că factura externă a fost parțial ștornată și a acceptat discountul acordat partenerului extern. În fapt organul de control deși ne-a imputat TVA-ul aferent diferenței de plată, nu s-a pronunțat cu privire la serviciile ce ar fi trebuit prestate de societatea noastră pentru a încasa sumele facturate. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.F–C ... din 14 martie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din 14 martie 2012, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de 14 martie 2012, a avut ca obiectiv al controlului **verificarea** modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2008 – 30 septembrie 2011 și de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 februarie 2009 – 30 septembrie 2011.

În urma verificării efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F–C ... din data de 14 martie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr.F–C ... din 14 martie 2012.

În acest Raport (RIF), la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"[...] 1. Impozit pe profit

Verificarea modului de calcul, declarare și virare a impozitului pe profit s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr.571/2003 [...], Titlul IV, [...], H.G. nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.10.2008 – 30.09.2011.

[...] În urma verificării efectuate asupra actelor și documentelor solicitate la control, au fost reținute următoarele:

Față de impozitul pe profit constituit de societate pentru perioada supusă verificării în sumă de ... lei, la control a fost stabilit impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, **mai mult cu ... lei**, având în vedere următoarele constatări:

1. În luna mai 2009 S.C. X S.R.L. a înregistrat în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii la terți" valoarea totală de ... lei, în baza facturilor emise de către S.C. H S.R.L. ..., jud.J ([...]) în care a fost înscris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" prestări servicii conform contract .../2009, respectiv prestări servicii conform contract .../2009.

Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală contractul de prestări servicii încheiat între părți și nici justificarea acestor prestări de servicii, [...].

Din informațiile furnizate de aplicația Dosar fiscal a rezultat faptul că S.C. X S.R.L. nu a raportat în declarația informativă cod MF 394 valoarea acestor achiziții, respectiv baza impozabilă în cuantum de ... lei și T.V.A. de ... lei.

[...] În vederea stabilirii stării de fapt fiscale au fost analizate informațiile furnizate de aplicația Dosar fiscal referitoare la S.C. H S.R.L. rezultând următoarele constatări:

- ultimul decont de T.V.A. a fost depus pentru trim.III 2008;
- ultima declarație informativă cod 394 a fost depusă pentru sem.I 2008;
- societatea a depus ultima declarație privind obligații de plată [...] pentru luna iunie 2008 cu zero sume datorate;
- începând cu data de 01.11.2010 este scos din evidență ca plătitor de T.V.A.;
- este declarat inactiv conform OPANAF nr.2499/21.09.2010 începând cu data de 07.10.2010.

[...] Din datele raportate de S.C. H S.R.L. la organele fiscale (așa cum am arătat mai sus) nu rezultă că aceasta a avut în anul 2009 salariați, astfel încât concluzionăm că societatea furnizoare nu poate justifica prestările de servicii facturate către S.C. X S.R.L. [...].

[...] **2. În perioada verificată** S.C. M [...] a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli având la bază facturi "emise" de S.C. G S.R.L. în valoare fără T.V.A. de ... lei (anexa nr.6), astfel:

a) În luna august 2010 societatea verificată a evidențiat achiziții de produse alimentare ([...]) și nealimentare ([...]) de la S.C. G S.R.L. sat ..., județul J, în sumă totală de... lei din care bază impozabilă în cuantum de ... lei și T.V.A. în valoare de ... lei.

Din informațiile primite de la Serviciul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. B a rezultat faptul că, S.C. M [...] nu a raportat în Declarația cod MF 394 întocmită pentru semestrul II 2010 achiziții de bunuri de la S.C. Q [...].

[...] Totodată, din analiza Listei privind sumele declarate de alți contribuabili către S.C. Q [...], a rezultat faptul că în sem.II 2010 societatea menționată a achiziționat bunuri/servicii de la diverși furnizori în valoare fără T.V.A. de ... lei și T.V.A. de ... lei, valoarea achizițiilor declarate fiind mult inferioară valorii totale a livrărilor ([...]) facturate către S.C. M [...]. Conform datelor din Dosarul fiscal existent în baza de date a ANAF – rezultă faptul că, S.C. Q [...] nu a efectuat achiziții intracomunitare, [...].

Pe cale de consecință bunurile înscrise de S.C. Q [...] în facturile emise către S.C. M [...] nu au nicio proveniență legală.

b) În luna februarie 2011 S.C. M [...] a înregistrat în evidența contabilă un număr de 3 (trei) facturi reprezentând contravaloare mărfuri ([...]) în sumă totală de Q lei (anexa nr.6) din care baza impozabilă de Q lei, emise de S.C. G S.R.L. în zilele de 10, 17 și 18.02.2011.

[...] Operațiunile economice înscrise în facturile emise de S.C. Q [...] în cuantum total de Q lei, au reprezentat comerț cu ridicata produse alimentare și nealimentare, în timp ce activitatea declarată de S.C. Q [...] constă în recuperarea deșeurilor și resturilor metalice reciclabile.

[...] Referitor la S.C. G S.R.L. [...], potrivit bazei de date aparținând A.N.A.F. au fost reținute următoarele informații:

- contribuabilul a fost declarat inactiv de către organele de inspecție fiscală începând cu data de 18.05.2011;
- potrivit ultimului bilanț contabil depus la organul fiscal întocmit la data de 31.12.2009, activitatea desfășurată a constat în "Recuperarea deșeurilor și resturilor metalice reciclabile";
- în anul 2010 au fost depuse deconturi lunare de T.V.A. pentru perioada iunie – octombrie, iar începând cu luna noiembrie 2010 contribuabilul nu a mai depus la organul fiscal deconturi de T.V.A.;
- societatea a depus Declarația informativă cod MF 394 numai pentru semestrul I 2010.

Având în vedere aspectele mai sus prezentate concluzionăm faptul că, S.C. G S.R.L. [...] nu a avut un comportament fiscal adecvat, ([...]), existând astfel suspiciunea nejustificării realității operațiunilor economice derulate cu S.C. X S.R.L., [...].

[...] Consecința fiscală a deficiențelor mai sus prezentate a fost încadrarea cheltuielilor cu mărfurile în sumă totală de ... lei ca fiind nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] De asemenea, a fost avută în vedere și Decizia nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României (publicată în M.O. nr.732/30.X.2007), [...].

[...] **An 2009**

[...] Aferent profitului impozabil stabilit pentru anul 2009 în sumă de ... lei societatea a calculat impozit pe profit în sumă de ... lei.

[...], profitul impozabil stabilit la prezenta inspecție fiscală a fost de ... lei, cu o diferență suplimentară de ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contul contabil 628 [...] în baza facturilor emise de către S.C. H S.R.L.

Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală contractul de prestări servicii încheiat între părți și nici justificarea acestor prestări de servicii, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) Legea nr.571/2... [...].

[...] Conform bazei de date a M.F.P. rezultă faptul că S.C. H S.R.L. a depus ultimul bilanț contabil pentru anul 2007, iar la rândul "Număr mediu de salariați" societatea nu a raportat salariați. [...], astfel încât concluzionăm că societatea furnizoare nu poate justifica prestările de servicii facturate către S.C. X S.R.L.

Întrucât la control nu au fost prezentate documente justificative, cheltuielile evidențiate în sumă totală de ... lei au fost considerate **nedeductibile fiscal** în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2... [...].

Pentru profitul impozabil stabilit la control în sumă de ... lei, a fost stabilit impozit pe profit datorat de ... lei, **cu o diferență suplimentară de ... lei** față de impozitul pe profit calculat și înregistrat de societate în cuantum de ... lei (anexa nr.3).

Perioada ianuarie – septembrie 2010

[...] Aferent profitului impozabil stabilit [...] în sumă de ... lei societatea a calculat impozit pe profit în sumă de ... lei.

În declarația privind impozitul pe profit [...] societatea a raportat impozit pe profit de ... lei, rezultând impozit pe profit datorat pentru această perioadă de ... lei.

Pentru aceeași perioadă, profitul impozabil stabilit la prezenta inspecție fiscală a fost de ... lei, [...], mai mult cu suma de ... lei, rezultată ca urmare includerii cheltuielilor cu mărfurile în categoria cheltuielilor nedeductibile, având la bază facturile "emise" de S.C. G S.R.L. în luna august 2010 [...].

Având în vedere deficiențele prezentate referitoare la relația comercială derulată cu S.C. G S.R.L., respectiv includerea în baza impozabilă a cheltuielilor generate de operațiuni pentru care nu a fost posibilă justificarea realității, la control a fost stabilit impozit pe profit suplimentar, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2... [...].

[...] Aferent profitului impozabil stabilit la control (... lei) a fost calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei. Întrucât societatea a calculat în baza prevederilor art.18 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2... [...], impozit minim în sumă de ... lei, la control rezultă **o diferență suplimentară de ... lei** (anexa nr.3).

Perioada octombrie – decembrie 2010

[...] La control, pierderea fiscală stabilită de societate pentru perioada octombrie – decembrie 2010 în cuantum de ... lei, a fost influențată cu cheltuieli privind mărfurile nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, având la bază facturile "emise" de S.C. G S.R.L. în luna august 2010. Justificarea stabilirii la control a cheltuielilor nedeductibile fiscal în cuantum de ... lei a fost prezentată detaliat la perioada anterioară (01.01.2010 – 30.09.2010).

Drept urmare, influența acestor cheltuieli a determinat o bază impozabilă în sumă de ... lei ([...]) pentru care a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar** în sumă de ... lei.

Perioada ianuarie – septembrie 2011

[...] Urmare inspecției fiscale pierderea stabilită de societate în cuantum de ... lei a fost influențată cu cheltuieli privind mărfurile nedeductibile fiscal în valoare de ... lei, având la bază facturile "emise" de S.C. G S.R.L. în luna februarie 2011, ca urmare a deficiențelor prezentate la perioadele anterioare.

Aferent profitului impozabil stabilit la control în cuantum de ... lei ([...]) a fost calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Precizăm faptul că, societatea nu a evidențiat și declarat impozit pe profit până la data de 30.09.2011, rezultând astfel la control **o diferență suplimentară** în sumă de ... lei.

Pe total perioadă verificată, față de impozitul pe profit calculat și evidențiat de societate în cuantum de ... lei, urmare verificării a fost stabilit un **impozit pe profit** în sumă de ... lei, cu **o diferență suplimentară de ... lei**.

[...] Pentru diferența suplimentară stabilită la control în cuantum de ... lei au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de lei

[...] Pentru diferența suplimentară stabilită la control au fost calculate **penalități de întârziere** în cuantum de ... lei.

[...] **Taxa pe valoarea adăugată**

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr.571/2... [...], Titlul VI [...], H.G. nr.44/2... [...], și metodologiei nr....../2007 privind inspecția taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor intracomunitare.

Perioada supusa prezentăului control a fost 01.02.2009 – 30.09.2011.

[...] **T.V.A. colectată**

În perioada supusă inspecției fiscale, [...] societatea a înregistrat [...] în rulajul creditor al contului 4427 «T.V.A. colectată» din balanțele de verificare lunare și în deconturile de T.V.A., o taxă colectată în sumă de lei (anexa nr.5).

[...] **Prestări de servicii intracomunitare**

În perioada verificată, societatea a facturat operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv prestări de servicii neimpozabile în România în conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2... [...].

Menționăm faptul că, pe facturile de prestări servicii emise către partenerul Ltd. Cipru, S.C. X S.R.L. nu a înscris codul de T.V.A. al partenerului intracomunitar, contrar prevederilor Titlului VI pct.13 alin.(9) din H.G. nr.44/2... [...].

Valoarea prestărilor intracomunitare de servicii înregistrate în contul contabil 704 «Venituri din lucrări executate și servicii prestate» a fost în sumă totală de ... lei, cu mențiunea că la control nu a fost prezentată factura înregistrată în evidența contabilă la luna iunie 2010 în valoare de lei (anexa nr.9).

Din suma totală facturată de ... lei, în luna septembrie 2009 societatea a diminuat valoarea totală a serviciilor înregistrate cu suma de ... lei (în baza facturii nr.MT-002/30.09.2009 în valoare de ... euro reprezentând discount conform contract).

Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală contractul de prestări servicii încheiat între părți și nici justificarea acestor prestări de servicii.

Precizăm faptul că, S.C. X S.R.L. nu a înscris în deconturile de T.V.A. valoarea prestărilor facturate către Ltd. Cipru.

Din verificarea documentelor bancare (extrase de cont) s-a constatat că S.C. X S.R.L. nu a încasat contravaloarea facturilor emise către partenerul Ltd. Cipru până la data de 30.09.2011.

Totodată, conform Adresei nr...../06.02.2012 (anexată la prezentul) emisă de Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul D.G.F.P. B, rezultă că S.C. X S.R.L. nu a raportat prin declarația recapitulativă cod MF 390 valoarea prestărilor de servicii intracomunitare înregistrate în evidența contabilă a societății pentru anul 2010, contrar prevederilor pct.13 alin.(7) din H.G. nr.44/2... [...].

[...] Având în vedere deficiențele mai sus constatate, la control a fost colectată T.V.A. în sumă de ... lei pentru serviciile facturate către partenerul intracomunitar Cipru, în baza prevederilor Titlului VI pct.13 alin.(9) din H.G. nr.44/2... [...].

Astfel, față de T.V.A. colectată calculată de societate în sumă de lei, la control a fost stabilită o taxă colectată în valoare de lei, mai mult cu suma de ... lei (anexa nr.5).

T.V.A. deductibilă

În perioada februarie 2009 – septembrie 2011 societatea a exercitat dreptul de deducere pentru T.V.A. în sumă totală de lei (anexa nr.5) aferentă achizițiilor de mărfuri destinate revânzării (produse alimentare și nealimentare) de la furnizori interni ([...]).

[...] 1. În luna mai 2009 [...] a înregistrat în contul contabil 628 [...] în baza facturilor emise de către S.C. H S.R.L. (nr..../29.05.2009 în valoare totală de ... lei din care T.V.A. de lei și nr..../29.05.2009 în valoare totală de ... lei din care T.V.A. de lei) reprezentând "servicii prestate conform contract".

Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală contractul de prestări servicii încheiat între părți și nici justificarea acestor prestări de servicii.

Din informațiile furnizate de aplicația Dosar fiscal a rezultat faptul că S.C. X S.R.L. nu a raportat în declarația informativă cod MF 394 valoarea acestor achiziții, respectiv baza impozabilă în cuantum de ... lei și T.V.A. de ... lei.

[...] 2. S.C. X S.R.L. a exercitat dreptul de deducere asupra T.V.A. în sumă totală de ... lei, taxă înscrisă în facturile menționate în anexa nr.6, având ca furnizor S.C. G S.R.L. [...].

Facturile prezentate [...] nu cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau conțin date eronate, [...], nu sunt semnate de persoana delegată și nu au înscrisă semnătura de primire.

[...] Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată care nu figurează ca taxă colectată declarată de către parteneri, nedevenind astfel exigibilă, în contextul art.134¹, respectiv 134² din Codul fiscal, [...], rezultă că S.C. X S.R.L. a încălcat prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal [...].

Întrucât, așa cum am detaliat anterior S.C. G S.R.L. sat ... nu a avut un comportament fiscal adecvat și în consecință documentele în cauză nu justifică realitatea operațiunilor pentru care au fost emise și nu pot sta la baza exercitării dreptului de deducere a taxei, așa cum prevede art.146 alin.(1) din Codul fiscal [...].

[...] Astfel, față de taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate în sumă totală de lei, la control a fost stabilită T.V.A. deductibilă de 5.203.267 lei, cu o diferență de ... lei (anexa nr.5), [...].

Diferența privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă va influența în mod corespunzător T.V.A. de rambursat, în sensul diminuării acesteia.

Taxa pe valoarea adăugată de plată/rambursat

[...] Urmare inspecției fiscale efectuate s-a stabilit diferență suplimentară de T.V.A. în cuantum total de ... lei având în vedere faptul că nu a fost acordat drept de deducere pentru suma de ... lei și a fost colectată T.V.A. în valoare de ... lei.

Rezultă că, taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită la finele perioadei verificate este în sumă de W lei (... lei diferență suplimentară – lei sold T.V.A. de rambursat) – anexa nr.5.

Pentru diferența suplimentară stabilită la control au fost calculate în baza prevederilor art.120, respectiv art.120¹ alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2... [...], **accesorii** în sumă totală de ... lei, [...]. [...]."

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În Raportul de inspecție fiscală din 14 martie 2012, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul

de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "X" S.R.L. reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2008 – 30 septembrie 2011 și de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 februarie 2009 – 30 septembrie 2011, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "*Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice*" – cod CAEN 4672.

Pentru perioadele verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **obligații fiscale suplimentare de plată** datorate de societatea comercială în sumă totală de ... lei, din care la **impozitul pe profit** suma totală de ... lei (... lei debit suplimentar + ... lei accesorii de plată), iar la **taxa pe valoarea adăugată** suma totală de ... lei (... lei debit suplimentar + ... lei accesorii de plată), obligații fiscale suplimentare de plată contestate integral de S.C. "X" S.R.L..

a) – Referitor la stabilirea profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit, conform Anexei nr.3 la RIF, pentru perioada octombrie 2008 – septembrie 2011, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal suplimentare – conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Codul fiscal – în sumă totală de ... lei, reprezentând achiziții de servicii și mărfuri de la două societăți comerciale furnizoare, astfel:

– achiziții de servicii în valoare de ... lei (fără TVA), înregistrate în contabilitate în luna mai 2009, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", având la bază facturi emise de **S.C. "H" S.R.L.**, tranzacții pe care organele de inspecție fiscală nu le-a luat în considerare, întrucât au apreciat că nu sunt reale – conform prevederilor art.6, art.11 alin.(1) și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din constatările consemnate în RIF, rezultă că societatea comercială furnizoare a avut un comportament fiscal inadecvat în perioada în care a emis facturile către societatea comercială contestatoare, fapt ce a condus la declararea acesteia ca inactivă începând cu data de 07 octombrie 2010, conform Ordinului A.N.A.F. nr.2499/21 septembrie 2010.

– achiziții de mărfuri în valoare de ... lei (fără TVA), înregistrate în contabilitate în trim.III și IV ale anului 2010 și în luna februarie 2011, având la bază facturi emise de **S.C. "G" S.R.L.**, tranzacții pe care organele de inspecție fiscală nu le-a luat în considerare, întrucât au apreciat că nu sunt reale – conform prevederilor art.6, art.11 alin.(1) și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din constatările consemnate în RIF, rezultă că societatea comercială furnizoare a avut un comportament fiscal inadecvat în perioada în care a emis facturile către societatea comercială contestatoare, fapt ce a condus la declararea acesteia ca inactivă începând cu data de 18 mai 2011.

În aceste condiții, prin stabilirea nedeductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile și mărfurile înregistrate în contabilitate în sumă totală de ... lei, față de impozitul pe profit calculat de societatea comercială contestatoare pe total perioadă verificată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit datorat în sumă totală de ... lei – conform Anexei nr.3 la RIF, rezultând astfel **o diferență suplimentară datorată** în sumă de ... lei pentru care la control au fost calculate și **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de ... lei – conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

b) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată, conform Anexei nr.5 la RIF, pentru perioada februarie 2009 – septembrie 2011, a fost stabilită ca **diferență suplimentară de plată TVA** în sumă totală de ... lei, ca urmare a:

– **colectării suplimentare de TVA** în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile de ... lei, reprezentând venituri din servicii facturate către un beneficiar comunitar, respectiv R din S, operațiuni considerate în mod eronat de societatea comercială contestatoare ca neimpozabile în

conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, întrucât la inspecția fiscală nu a fost prezentat nici contractul de prestări servicii și nici documente justificative privind serviciile prestate, iar societatea comercială contestatoare nu a înscris în facturile emise codul de TVA al beneficiarului intracomunitar și nici nu a raportat prin declarația recapitulativă cod MF 390 valoarea acestor operațiuni – contrar prevederilor pct.13 alin.(7) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2....

În aceste condiții, conform prevederilor pct.13 alin.(9) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2..., la control s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei (... lei x 19%).

– **anulării dreptului de deducere a TVA deductibilă** în sumă totală de ... lei, conform prevederilor art.134¹, art.134², art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, aferentă achizițiilor de servicii și bunuri de la cei doi furnizori prezentați mai sus la impozitul pe profit, întrucât societatea comercială contestatoare nu a putut dovedi realitatea acestor achiziții, nu a raportat aceste achiziții prin declarația informativă cod MF 394, iar facturile prezentate la control nu cuprind toate informațiile obligatorii stabilite de lege.

Pentru TVA rămasă de plată în sumă deW lei (... lei diferență suplimentară – lei sold TVA de rambursat la 30 septembrie 2011), la control au fost calculate și **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de ... lei – conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.F–C ... din 14 martie 2012, în sumă totală de ... lei.

În susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare precizează faptul că achizițiile de servicii și bunuri efectuate de la cei doi furnizori vizați de inspecția fiscală (S.C. "HS" S.R.L. și S.C. "G" S.R.L.) – pentru care a dedus cheltuieli în sumă totală de ... lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă în sumă totală de ... lei – au fost efectuate anterior declarării acestora contribuabili inactivi, iar în majoritatea cazurilor pe facturile înregistrate în evidența sa contabilă sunt înscrise mijlocul de transport și CNP-ul delegatului, lipsind întradevăr semnătura de primire și semnătura delegatului din caseta tehnică, dar a dovedit prin notele de recepție întocmite primirea mărfurilor pe care apoi le-a revândut cu profit.

În ceea ce privește relația cu beneficiarul său intracomunitar W Ltd. din Cipru, recunoaște că nu a putut prezenta contractul de prestări servicii semnat cu acest partener, întrucât acesta a refuzat să-i acorde comisionul solicitat.

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorate bugetului de stat diferențele de plată suplimentare la impozitul pe profit și la TVA în sumă totală de ... lei (contestată), întrucât:**

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F–C ... din 14 martie 2012, față de impozitul pe profit calculat și constituit de societatea comercială contestatoare pentru perioada supusă verificării în sumă de ... lei, la control a fost stabilit impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, mai mult cu ... lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, față de TVA de rambursat în sumă de lei evidențiată de societatea comercială la data de 30 septembrie 2011, la control s-a stabilit TVA de plată suplimentară în sumă de ... lei, având drept cauză următoarele constatări:

1) – Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA de plată suplimentară în sumă de ... lei, rezultate în urma operațiunilor înregistrate în baza facturilor emise de furnizorul **S.C. "H" S.R.L.:**

În luna mai 2009, societatea comercială contestatoare a înregistrat în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți" suma totală de ... lei (fără TVA), în baza a două facturi emise de furnizorul S.C. "H" S.R.L. ..., județul J (nr..../29 mai 2009 = ... lei și nr..../29 mai

2009 = ... lei), la rubrica "*Denumirea produselor sau a serviciilor*" fiind înscrise ca explicații prestări servicii conform contract .../2009, respectiv contract .../2009.

La inspecția fiscală nu s-au prezentat contractele de prestări servicii încheiate între cele două părți și nici documente justificative privind serviciile prestate de furnizor, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2....

Achiziția acestor servicii nu a fost raportată de societatea comercială contestatoare prin declarația informativă cod MF 394 aferentă semestrului I al anului 2009. De asemenea, nici furnizorul S.C. "H" S.R.L. nu a raportat prestarea acestor servicii, ultima declarație informativă cod MF 394 fiind depusă de acesta pentru semestrul I al anului 2008.

Se menționează în raportul de inspecție fiscală faptul că ultimele declarații depuse la organul fiscal de către societatea comercială furnizoare au fost pentru anul 2008 (sem.I și trim.III), iar ultimul bilanț contabil a fost depus pentru anul 2007, ca și faptul că aceasta nu a raportat salariați încă din anul 2007, deci inclusiv în anul 2009 nu a avut salariați, astfel că nu se justifică prestarea de servicii înscrisă în facturile emise în luna mai 2009 către societatea comercială contestatoare.

În evidența analitică pe furnizori, la data de 30 septembrie 2011, contravaloarea celor două facturi se află în sold, nefiind achitate de societatea comercială contestatoare.

Din cauza comportamentului fiscal inadecvat, începând cu data de 07 octombrie 2010, S.C. "H" S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv, conform Ordinului președintelui A.N.A.F. nr.2499/21 septembrie 2010.

La art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, respectiv la pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2..., se prevede:

"Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, [...].

[...] (4) Următoarele cheltuieli sunt nedeductibile:

[...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

– **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

– **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."**

Față de aceste prevederi legale, având în vedere constatările inspecției fiscale privind înregistrarea cheltuielilor cu serviciile prestate de terți în sumă totală de ... lei, rezultă că în mod corect și legal aceste cheltuieli au fost stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009, întrucât societatea comercială contestatoare nu a dovedit realitatea și necesitatea serviciilor înscrise în facturile de achiziție și nu a prezentat documentele justificative susmenționate, conducând implicit la stabilirea **impozitului pe profit suplimentar datorat** în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Pe cale de consecință, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – [...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

societatea comercială contestatoare **nu are dreptul de a deduce nici taxa pe valoarea deductibilă** în sumă totală de ... lei (... lei x 19%) înscrisă în cele două facturi, întrucât serviciile, nedovedite ca fiind reale și necesare, nu au fost destinate operațiunilor taxabile.

Menționăm că, nici cu ocazia formulării și depunerii contestației S.C. "X" S.R.L. nu a prezentat documentele justificative prevăzute expres de lege privind cheltuielile cu serviciile în

sumă totală de ... lei și nici dovezi din care să rezulte că TVA deductibilă în sumă de 218.000 lei a fost colectată în luna mai 2009 de către furnizor, devenind astfel exigibilă, rezumându-se a menționa în contestație că furnizorul S.C. "H" S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv ulterior emiterii celor două facturi, fapt ce nu are relevanță în speța analizată, acesta fiind menționat de către organele de inspecție fiscală ca un argument în plus pentru a sublinia comportamentul fiscal inadecvat al acestui furnizor.

Nici susținerile consemnate la pct.1 pagina 9 din contestație, respectiv "[...]că cele două contracte se referă la niște comisioane datorate și negociate cu furnizorul nostru privind acordarea unui credit bancar de către SC ... SA și stabilirea relației de dealer al fabricii de aluminiu de la [...]", nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu sunt susținute de copii ale documentelor justificative (contracte de prestări servicii, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

2) – Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA de plată suplimentară în sumă de ... lei, rezultate în urma operațiunilor înregistrate în baza facturilor emise de furnizorul **S.C. "G" S.R.L.:**

În semestrul II al anului 2010 și în luna februarie 2011, societatea comercială contestatoare a înregistrat achiziții de mărfuri alimentare și nealimentare în valoare de ... lei (fără TVA) și a dedus TVA deductibilă aferentă în sumă totală de ... lei, având la bază 12 facturi (9 facturi pentru anul 2010 și 3 facturi pentru anul 2011) emise de S.C. "G" S.R.L. ..., județul J.

La inspecția fiscală s-a constatat că, pentru semestrul II al anului 2010, societatea comercială contestatoare nu a raportat prin declarația informativă cod MF 394 niciun fel de achiziții de la furnizorul S.C. "G" S.R.L.

La control au fost prezentate pentru semestrul II al anului 2010 un număr de 9 (nouă) facturi consecutive (Seria Q F de la nr.472 la nr.480) emise de furnizorul sus amintit.

Referitor la modul de întocmire a celor 9 facturi, s-a constatat că la rubrica "Date privind expediția" este înscris ca delegat Mihai Marița (care nu a avut calitatea de salariat al societății comerciale contestatoare), nu este menționată data expediției și nu există semnăturile delegatului și cea de primire a bunurilor înscrise în facturi. Facturile nu au fost însoțite de certificate de origine și de calitate a bunurilor facturate.

În ceea ce privește modul de întocmire a notelor de intrare și recepție (NIR), organele de control au constatat că acestea nu conțin date privind gestiunea în care au fost înregistrate mărfurile, nu sunt înscrise persoanele din comisia de recepție și nici gestionarul care a primit mărfurile, respectiv data și semnăturile acestora.

De asemenea, în urma investigațiilor întreprinse, organele de inspecție fiscală au constatat că în semestrul II al anului 2010 furnizorul S.C. "G" S.R.L. a achiziționat la rândul său bunuri a căror valoare declarată a fost mult inferioară valorii bunurilor pe care le-a livrat către societatea comercială contestatoare, fapt ce a condus la aprecierea organelor de control că bunurile înscrise în cele 9 facturi emise către S.C. "X" S.R.L. nu au o proveniență legală.

Deficiențe similare celor prezentate mai sus au fost constatate și în cazul celor 3 (trei) facturi emise de S.C. "G" S.R.L. către S.C. "X" S.R.L. în luna februarie 2011. Mai mult, aceste facturi nu sunt înseriate și au înscris un număr eronat de înregistrare la O.R.C. al furnizorului, respectiv J03/573/2006 în loc de J23/573/2006.

Din consultarea bazei de date a A.N.A.F. s-a mai constatat că activitatea declarată a furnizorul S.C. "G" S.R.L. este cea de "Recuperarea deșeurilor și a resturilor metalice reciclabile", în timp ce facturile înregistrate în evidența contabilă a societății comerciale contestatoare ca fiind emise de acest furnizor reprezintă livrări de produse alimentare și nealimentare care n-au nicio legătură cu activitatea declarată. De asemenea, referitor la comportamentul fiscal al furnizorului S.C. "G" S.R.L., s-a mai constatat:

– în anul 2010 au fost depuse deconturi lunare de TVA pentru perioada iunie–octombrie, iar începând cu luna noiembrie 2010 nu a mai depus deconturi de TVA la organul fiscal teritorial;

– referitor la modul de declarare a achizițiilor/livrărilor efectuate, nu a depus declarația informativă cod MF 394 nici pentru semestrul II al anului 2010 și nici pentru semestrul I al anului 2011;

– ultimul bilanț contabil a fost depus pentru anul 2009;

– începând cu data de 18 mai 2011 a fost declarat contribuabil inactiv.

Întrucât, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții societății comerciale contestatoare nu au dovedit realitatea tranzacțiilor economice derulate cu acest furnizor, respectiv achiziționarea mărfurilor în valoare totală de ... lei (fără TVA – conform Anexei nr.3 la RIF) evidențiate în facturile emise în perioada august 2010 – februarie 2011, înregistrate apoi pe cheltuieli la vânzarea mărfurilor, **acestea au fost considerate la inspecția fiscală nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil**, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, totodată organele de control stabilind că beneficiarul S.C. "X" S.R.L. **nu are dreptul de a deduce nici TVA deductibilă aferentă în sumă de ... lei**, conform prevederilor art.134¹, art.134², art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerație tranzacțiile economice derulate de societatea comercială contestatoare cu acest furnizor, și deci **nu pot fi considerate documente justificative facturile** emise de acesta, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare **nu poate deduce cheltuieli** în sumă totală de ... lei și **nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă** în sumă totală de ... lei înscrisă în facturile susmenționate, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și d) din Codul fiscal:

"[...] Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

[...] Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, [...].

[...] (4) 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;

[...] Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

[...] Art. 146. – (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 alin. (5);

[...] Art.155. – [...] (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

[...] d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;"

Astfel, facturile emise de furnizor în luna februarie 2011 nu îndeplinesc condiția obligatorie privind înserierea acestora, așa cum se prevede la art.155 alin.(5) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu mărfurile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

[...] **Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală**

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”,

precum și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal:

"Art. 11. – (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."

De asemenea, a fost avută în vedere și **Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007** a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României (*publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 732/30.X.2007*), din care cităm:

"[...], în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2... privind Codul fiscal, precum și art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2... privind organizarea judiciară, republicată, precum și ale art. 329 alin. 2 și 3 din Codul de procedură civilă, urmează a se admite recursul în interesul legii și a se stabili, în aplicarea dispozițiilor legale la care s-a făcut referire, că **taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit** în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducere TVA. [...]"

Precizăm că răspunderea pentru corecta întocmire a facturilor de către furnizori este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(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."

Chiar dacă operațiunile au fost reale, așa cum rezultă din susținerile prezentate în contestație – deși o operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia, și nu doar a unei singure părți – beneficiarul, așa cum este cazul de față, totuși, Codul fiscal prevede la art.146 alin.(1) lit.a) că dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

Or, așa cum am arătat mai sus, din investigațiile întreprinse de organele de inspecție fiscală, nu s-au putut sincerita tranzacțiile economice derulate între societatea comercială contestatoare și "furnizorul" său, neputându-se dovedi că acesta este adevărata societate comercială furnizoare. Astfel, nu se poate afirma că acest "furnizor" este persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, necunoscându-se furnizorul de bunuri, nu s-a dovedit de către societatea comercială contestatoare beneficiară proveniența bunurilor achiziționate.

Nu se pot reține susținerile din contestație privind deductibilitatea cheltuielilor cu mărfurile achiziționate și a TVA deductibilă aferentă ca urmare a livrării acestor mărfuri către diverși beneficiari, întrucât deductibilitatea cheltuielilor și a TVA se acordă pe baza documentelor de achiziție, care, așa cum am arătat mai sus, nu au dovedit care este furnizorul real al mărfurilor și deci nici proveniența acestora.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului de stat **impozitul pe profit suplimentar** în sumă de ... lei și **TVA de plată suplimentară** în sumă de ... lei, rezultate ca urmare a verificării și reîncadrării tranzacțiilor derulate cu furnizorul S.C. "G" S.R.L..

3) – Referitor la TVA de plată suplimentară în sumă de ... lei, rezultată în urma operațiunilor înregistrate în baza facturilor emise către clientul intracomunitar "Q" Ltd. din Cipru:

Conform Anexei nr.9 la RIF, în perioada iunie 2009 – iunie 2010 societatea comercială contestatoare a emis 5 (cinci) facturi în valoare totală de ... euro – echivalentul a ... lei – către beneficiarul intracomunitar "W" Ltd. din Cipru, reprezentând "comision fee according" pe care le-a înregistrat ca prestări de servicii neimpozabile în România din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.133 alin.(2) din Codul fiscal:

"Art. 133. – [...] (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. [...]."

Întrucât s-a considerat că locul prestării nu este în România, ci în Cipru – statul comunitar în care beneficiarul are stabilit sediul activității economice.

Pe facturile emise, societatea comercială contestatoare **nu a înscris codul de TVA al beneficiarului intracomunitar**, contrar prevederilor pct.13 alin.(9) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2..., care prevăd:

"13. – [...] (9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix, aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice, sau, după caz, a unui sediu fix, din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Se consideră că prestatorul a acționat de bună credință, în ceea ce privește stabilirea faptului că beneficiarul său este o persoană impozabilă, atunci când a obținut confirmarea validității codului de TVA atribuit beneficiarului său de autoritățile fiscale din alt stat membru prin intermediul procedurilor de securitate existente la nivel comunitar. Dacă beneficiarul, care este stabilit în alt stat membru decât România, nu comunică un cod valabil de TVA, și/sau prestatorul nu obține confirmarea validității codului de TVA al clientului său, se va considera că prestarea de servicii este realizată către o persoană neimpozabilă, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133, în funcție de natura serviciului. Totuși, în situația în care ulterior emiterii facturii de către prestator, beneficiarul comunică un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, prestatorul va aplica prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv va considera că operațiunea nu este impozabilă în România, fiind impozabilă la locul unde este stabilit beneficiarul, dacă beneficiarul poate face dovada că avea calitatea de persoană impozabilă în momentul în care taxa a devenit exigibilă. Dovada constă într-o confirmare oficială a autorității fiscale din statul membru în care beneficiarul este stabilit. În cazul reconsiderării locului prestării serviciului, prestatorul aplică prevederile art. 159 din Codul fiscal. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4)."

De asemenea, societatea comercială contestatoare nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu partenerul intracomunitar și nici documente justificative privind serviciile prestate.

Întrucât la inspecția fiscală, societatea comercială contestatoare **nu a prezentat dovada că beneficiarul "S" Ltd. este o persoană impozabilă în Cipru**, respectiv acesta **nu i-a comunicat un cod valabil de TVA** – caz în care s-ar fi aplicat prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus citat, respectiv locul prestării ar fi fost în Cipru (operațiune neimpozabilă în România), locul prestării serviciilor facturate a fost reconsiderat, așa cum prevede pct.13 alin.(9) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2..., mai sus citat.

Astfel, locul prestării a fost stabilit ca fiind în România – statul în care prestatorul își are stabilit sediul activității economice, iar beneficiarul este o persoană neimpozabilă, conform art.133 alin.(3) din Codul fiscal:

"Art. 133. – [...] (3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. [...]." și deci operațiunea este impozabilă, conform art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

În aceste condiții, rezultă că în mod corect și legal S.C. "X" S.R.L. **avea obligația colectării TVA în cotă de 19% aplicată la valoarea facturată, respectiv ... lei (... lei x 19%).**

Referitor la solicitarea din contestație, privind faptul că "[...] obiectul comisionului facturat către firma cipriotă nu s-a materializat în practică, că firma cipriotă nu datorează această sumă și să admiteți ștornarea facturii și anularea tva-ului calculat ca și colectat în baza sumelor înregistrate în evidența contabilă a societății noastre la data de 30.09.2009.", această solicitare

se încadrează în prevederile art.159 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din Codul fiscal, care au stabilit următoarele::

"Corectarea documentelor

Art. 159. – (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...] **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.

[...] **(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin.(1) lit.b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. [...]."**

Drept urmare, pentru a recupera TVA colectată suplimentar la inspecția fiscală din 14 martie 2012, societatea comercială contestatoare poate aplica prevederile art.159 alin.(3) din Codul fiscal, mai sus citate.

Recapitulând cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că în mod corect și legal la inspecția fiscală din 14 martie 2012 organele de control au stabilit **obligațiile fiscale suplimentare** în sumă totală de ... lei evidențiate în Decizia de impunere nr.F–C .../14 martie 2012, respectiv **impozit pe profit suplimentar** în sumă de ... lei (... lei/pct.1 + ... lei/pct.2) și **TVA de plată suplimentară** în sumă de ... lei (... lei/pct.1 + ... lei/pct.2 + ... lei/pct.3), ca și **accesorii de plată** aferente (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de ... lei – calculate în mod corect și legal, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "X" S.R.L., cu sediul în municipiul A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F–C ... din 14 martie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2... privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

- 1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei – din care:**
- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei;
 - accesorii de plată aferente impozitului pe profit lei;
 - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
 - accesorii de plată aferente TVA lei.

2. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2..., republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2..., prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Curții de Apel A.

DIRECTOR EXECUTIV,