

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. 712 din 07 septembrie 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L.
din municipiul B, județul A

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului A a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală A, prin adresa nr..... din 06 august 2012 – înregistrată la D.G.F.P. A sub nr...../06 august 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din municipiul B, județul A, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 19 iulie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. A, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială încheiat la data de 16 iulie 2012 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. A, comunicate societății comerciale la data de 20 iulie 2012.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. A a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. A – 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. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. A sub nr. /03 august 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 B, Str., Nr....., cod poștal, județul A, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului A sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală 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 suplimentar lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată lei;
- accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar lei.

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

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"Subscrisa SC X SRL [...], reprezentată prin administrator, prin prezenta, în baza art.205 și 207 ambele din OG 92/2003 rep, în termen legal, formulez

CONTESTAȚIE

Împotriva Decizie de impunere [...] nr...../19.07.2012 și a Raportului de inspecție fiscală [...], prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL un prejudiciu total de lei reprezentând:

- Obligație fiscală principală – impozit pe profit lei;
- Dobânzi/Penalități de întârziere – impozit pe profit lei;
- Obligație fiscală principală – TVA lei;
- Dobânzi/Penalități de întârziere – TVA lei;

calculate asupra bazei de impunere în cuantum de în cazul impozitului pe profit și lei în cazul TVA, solicitându-vă:

1. Admiterea contestației, anularea în tot a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală [...], urmată de reluarea și aprofundarea cercetărilor, inclusiv prin introducerea în cauză a altor persoane – [...].

[...].

MOTIVE.

Potrivit prevederilor art.212 din OG 92/2003 rep. [...], organul care soluționează contestația [...] poate introduce la cererea contestatorului, în vederea soluționării cauzei, persoane juridice ale căror interese fiscale sunt afectate (intervenția realizându-se în cele două modalități prevăzute de Codul de procedură civilă)

Plecând de la această prevedere legală, dar și de la faptul că organele de control au efectuat o verificare sumară a celor consemnate în procesul verbal atacat, SC X SRL vă solicită să introduceți în cauză societățile comerciale care au avut calitatea de furnizori, enumerați în Procesul Verbal de control la pag.5 alin.1, precum și a societăților care au avut calitatea de clienți, aceasta pentru a demonstra caracterul real al operațiunilor comerciale derulate.

Introducerea acestor societăți în cauză are la bază susținerile eronate cuprinse în actele atacate privind realitatea operațiunilor desfășurate.

Această fictivitate a operațiunilor comerciale vizează două aspecte:

➤ Pe de o parte realitatea operațiunilor comerciale dintre SC X SRL și furnizorii săi;

➤ Pe de altă parte realitatea operațiunilor comerciale dintre SC X SRL și alte societăți comerciale, în calitatea acestora de clienți.

Din verificările efectuate rezultă în mod clar că persoanele care au realizat inspecția fiscală au încălcat principiul bunei credințe prevăzut în OG 92/2003 rep.

Spunem acest lucru datorită faptului că, deși, prin punctul de vedere la Procesul verbal de control, anexat acestui înscris, SC X SRL a solicitat în mod expres comunicarea proceselor verbale încheiate de celelalte organe fiscale, care cuprind rezultatul verificărilor efectuate cu ocazia controalelor încrucișate solicitate, nici până la acest moment dumneavoastră nu ați dat curs solicitării.

Prin necomunicarea acestor constatări, ne puneți în situația de a nu putea verifica realitatea susținerilor cuprinse în actele administrativ fiscale atacate, cu atât mai mult cu cât stabilirea obligațiilor de plată suplimentare în sarcina noastră s-a bazat EXCLUSIV pe rezultatul verificărilor realizate la alte societăți.

[...]

Dacă consemnările din actele administrativ fiscale atacate conțin erori de transcriere sau calcule matematice greșite care conduc la stabilirea eronată a unor obligații fiscale, eu ca și contribuabil cum pot verifica și combate aceste aspecte dacă REFUZAȚI să ne puneți la dispoziție întregul material de verificare care a stat la baza constatărilor?

Din punct de vedere al normelor care reglementează activitatea de inspecție fiscală cu referire la art.105 și art.107 din OG nr.92/2003 rep, organele fiscale ar fi trebuit să dea eficiență acestor prevederi în sensul de a avea în vedere examinarea tuturor situațiilor de fapt relevante pentru impunere, respectând dreptul contribuabilului de a fi informat pe toată durata controlului cu privire la aspectele constatate în urma verificărilor efectuate, drept care nu a fost respectat.

Stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în sarcina SC X SRL a avut la bază considerarea ca nedeductibile fiscal de către organele de control a unor operațiuni comerciale cu diverse societăți care au avut calitatea de furnizor sau client.

Nedeductibilitatea acestor operațiuni a avut ca punct de plecare rezultatul verificărilor încrucișate efectuate de organele de control, constatările acestora fiind în sensul că documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, fiind invocate art.21 alin.4 lit."f", art.145 alin.8 lit."a,b", ambele din Codul Fiscal, precum și art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991 rep.

Deși în urma verificării acestor documente contabile organele de control au constatat faptul că ele cuprind elementele principale menționate la pct.2 din Normele metodologice [...] aprobate prin Ordinul nr.3512/2008, acestea, în contradicție cu propriile constatări concluzionează în sensul în care documentele analizate nu au calitatea de document justificativ, înlăturarea având la bază faptul că unele dintre datele înscrise conțin elemente eronate.

Această concluzie este greșită întrucât, potrivit art.155 alin 1 din Codul de procedură fiscală, obligația de facturare îi revine persoanei impozabile care efectuează livrarea de bunuri, facturile cuprinzând elementele obligatorii prevăzute de art.155 ind.1 din Codul de procedură fiscală, menționarea eronată în cuprinsul facturilor a unor date de identificare fiind vina exclusivă a emitentului facturii.

În aceste condiții în care din punct de vedere al normelor fiscale nu i se poate reține vreo vină subscrisei în întocmirea corectă a facturilor întrucât această obligație revenea emitentului, este greșită stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina noastră. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr..... din 19 iulie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală parțială din 16 iulie 2012, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală parțială, finalizată la data de 16 iulie 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 și de taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei ianuarie 2007 – martie 2012.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială din data de 16 iulie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. A a Deciziei de impunere nr..... din 19 iulie 2012.

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

"[...] **1. Impozitul pe profit**

Verificarea a cuprins perioada 01.01.2007 – 31.12.2011 și s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], ale H.G. nr.44/2004 [...].

În perioada supusă controlului societatea a desfășurat efectiv activitatea de realizare materiale tipografice și servicii de legătorie.

Menționăm faptul că începând cu aprilie 2011 societatea nu a mai desfășurat activitate de producție.

[...] **În ceea ce privesc documentele primare (facturi fiscale/facturi) pe baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor cu bunurile achiziționate și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, controlul a reținut următoarele:**

A. Înregistrarea pe cheltuieli în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2010 a sumei totale de lei (anexa nr.4.2), pe baza unor facturi care, urmare controalelor încrucișate s-au dovedit a nu fi emise de societățile înscrise la rubrica "furnizor", [...].

[...] Având în vedere aspectele prezentate mai sus, rezultă că facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. de la furnizorii sus-menționați în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA și lei TVA) nu îndeplinesc calitatea de document justificativ așa cum prevede art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991R, [...], respectiv denumirea furnizorilor înscrisă în facturile menționate nu reflectă realitatea, aceste societăți nefurnizând produsele înscrise în facturi.

Consecința fiscală a acestor deficiențe a fost încadrarea cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de lei ca fiind **nedeductibile fiscal**, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...].

Menționăm că la stabilirea nedeductibilității cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de lei, au fost avute în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...].

Răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, [...].

De asemenea, a fost avută în vedere și Decizia nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României [...].

Referitor la documentele justificative pe baza cărora se fac înregistrările în contabilitate au fost avute în vedere și prevederile pct.2 și 3 litera A din Norma metodologică [...] aprobată prin Ordinul nr.3512/2008 [...].

Din verificarea facturilor "emise" de societățile sus-menționate s-a reținut că acestea, deși cuprind elementele principale menționate la pct.2 din Normele sus invocate, acestea sunt eronate (capitalul social înscris eronat, seriile și numerele facturilor nu corespund realității, bunurile înscrise în facturi nu intră în obiectul de activitate al furnizorilor).

În niciuna din facturile prezentate, nu este consemnată vreo persoană care răspunde de efectuarea operațiunii economico-financiare din partea furnizorului.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

B. Societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de lei și a dedus TVA în sumă de lei (situație prezentată detaliat în anexele nr.4.3, 4.4 și 4.5), fără a avea la bază documente justificative potrivit legii, [...].

Astfel, au fost înregistrate facturi ce conțin date de identificare eronate, facturi cu TVA "emise" de furnizori neplătitori de TVA, facturi "emise" de societăți inactive, care au fost radiate sau suspendate.

[...] Având în vedere aspectele prezentate la punctele **A. și B.**, organele de control au procedat la majorarea profitului impozabil stabilit de societate pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011 cu suma totală de lei (anexa nr.4), reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite la control pentru perioadele la care acestea au fost înregistrate.

Anul 2007

[...] Față de profitul impozabil determinat de societate în sumă totală de..... lei, la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei, mai mult cu lei (anexa nr.4.1; anexa nr.6) datorită următoarelor deficiențe:

– societatea a înregistrat în anul 2007 cheltuieli cu materii prime în sumă totală de lei (anexa nr.6), având la bază facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, astfel:

➢ facturi în sumă totală de lei care, urmare controalelor încrucișate s-au dovedit a nu fi emise de societățile înscrise la rubrica "furnizor" – situația este prezentată la punctul **A.** – Impozit pe profit – anexa nr.4.2;

➢ facturi în sumă totală de lei emise de contribuabili declarați inactivi, situația fiind detaliată la **punctul B.1.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.3;

➢ facturi în sumă totală de lei emise de contribuabili declarați inactivi și comportament fiscal de inactiv, situația fiind detaliată la **punctul B.2.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.4;

➢ facturi în sumă totală de lei care conțin date de identificare eronate, situația fiind detaliată la **punctul B.3.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.5.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991R, ale art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și r) din legea nr.571/2003, [...], ale Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, ale art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...], precum și ale pct.2 și 3 litera A din Norma metodologică [...] aprobată prin Ordinul nr.3512/2008 [...], la control s-a stabilit că suma de lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal.

Aferent profitului impozabil stabilit la control în sumă de lei a fost calculat un impozit pe profit aferent în cuantum de lei (..... lei x 16% = lei – lei sponsorizare), cu lei mai mult față de impozitul declarat de societate (anexa nr.6).

Anul 2008

[...] Urmare inspecției fiscale s-a stabilit pentru anul 2008 un profit impozabil în cuantum de lei, cu lei mai mult decât profitul impozabil calculat de societate (anexa nr.4.1 și nr.6).

Diferența constatată de lei (anexa nr.6) reprezintă cheltuieli cu materii prime înregistrate având la bază facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, după cum urmează:

> facturi în sumă totală de lei care, urmare controalelor încrucișate s-au dovedit a nu fi emise de societățile înscrise la rubrica "furnizor" – situația este prezentată la punctul **A.** – Impozit pe profit – anexa nr.4.2;

> facturi în sumă totală de lei emise de contribuabili declarați inactivi, situația fiind detaliată la **punctul B.1.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.3;

> facturi în sumă totală de lei emise de contribuabili declarați inactivi și comportament fiscal de inactiv, situația fiind detaliată la **punctul B.2.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.4;

> facturi în sumă totală de lei care conțin date de identificare eronate, situația fiind detaliată la punctul **B.3.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.5.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991R, ale art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și r) din legea nr.571/2003, [...], ale Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, ale art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...], ale pct.A.3 lit.a)–c) și h) din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.1221/12 iunie 2009 [...], precum și ale pct.2 și 3 litera A din Norma metodologică [...] aprobată prin Ordinul nr.3512/2008 [...], la control s-a stabilit că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Aferent profitului impozabil stabilit la control în sumă de lei a fost stabilit un impozit pe profit datorat în cuantum de lei (..... lei impozit pe profit – lei sponsorizare), cu lei mai mult față de impozitul declarat de societate (anexa nr.6).

Anul 2009

[...] Față de profitul impozabil determinat de societate în sumă totală de lei, la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei, mai mult cu lei datorită următoarelor deficiențe:

– societatea a înregistrat în anul 2009 cheltuieli cu materii prime în sumă totală de lei (anexa nr.6), având la bază facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, astfel:

> facturi în sumă totală de lei care, urmare controalelor încrucișate s-au dovedit a nu fi emise de societățile înscrise la rubrica "furnizor" – situația este prezentată la punctul **A.** – Impozit pe profit – anexa nr.4.2;

> facturi în sumă totală de lei emise de contribuabili declarați inactivi, situația fiind detaliată la **punctul B.1.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.3;

> facturi în sumă totală de lei emise de contribuabili declarați inactivi și comportament fiscal de inactiv, situația fiind detaliată la **punctul B.2.** – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.4.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991R, ale art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și r) din legea nr.571/2003, [...], ale Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, ale art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...], precum și ale pct.2 și 3 litera A din Norma metodologică [...] aprobată prin Ordinul nr.3512/2008 [...], la control s-a stabilit că suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Aferent profitului impozabil stabilit la control în sumă de lei a fost calculat un impozit pe profit aferent în cuantum de lei, cu lei mai mult față de impozitul de plată minim declarat de societate (anexa nr.6).

[...] Având în vedere prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 republicată, pentru diferența suplimentară de impozit în sumă totală de lei, la control au fost calculate majorări și penalități de întârziere până la data de 04.07.2012 în sumă totală de lei (..... lei majorări + lei penalități) – anexa nr.7.

2. Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea a fost efectuată în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea nr.571/2003 [...], a Normelor metodologice [...] aprobate prin H.G. nr.44/2004 [...].

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2007 – 31.03.2012.

[...] TVA deductibilă

În perioada ianuarie 2007 – martie 2012, S.C. X S.R.L. a înscris în deconturile lunare de TVA și a înregistrat o taxă deductibilă în sumă totală de lei (anexa nr.1).

[...] Față de taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate [...], la control s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată la care societatea are drept de deducere în cuantum de lei, cu lei (anexa nr.2) mai puțin datorită constatărilor prezentate detaliat și la capitolul "Impozitul pe profit", astfel:

A. Deducerea T.V.A. în sumă de lei în baza facturilor "emise" de un număr de 28 de furnizori prezenți în anexa nr.4.2.

Așa cum a fost prezentat detaliat la subcapitolul "Impozitul pe profit", în perioada aprilie 2007 – decembrie 2009, societatea a dedus TVA în sumă de lei (anexa nr.4.2), în baza facturilor "emise" de furnizori care au făcut obiectul unor controale încrucișate, așa cum a fost prezentat la subcapitolul "Impozitul pe profit" – punctul A.

Analizând răspunsurile primite la controalele încrucișate, au rezultat următoarele deficiențe:

> furnizorii nu au emis facturi către S.C. X S.R.L.;

> seriile și numerele înscrise în facturile înregistrate în evidența firmei S.C. X S.R.L. nu se regăsesc în plaja de numere alocate de "furnizori";

> bunurile înscrise în facturile respective nu intră în obiectul de activitate al firmelor sus menționate.

În consecință, nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 [...].

Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată care nu figurează ca taxă colectată declarată de parteneri, nedevenind astfel exigibilă, în contextul art.134 din Codul fiscal, potrivit căruia faptul generator al taxei intervine și

taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, **rezultă că S.C. X S.R.L. a încălcat prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia "dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei".**

La determinarea nedeductibilității T.V.A. au fost avute în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...].

Totodată, menționăm faptul că atât S.C. X S.R.L., în calitate de client, cât și societățile mai sus menționate, în calitate de furnizori, aveau obligația, conform prevederilor art.154 alin.(5) lit.a), așa cum a fost modificat și completat din Legea nr.571/2003, coroborat cu prevederile art.22 lit.f) din O.G. nr.92/2003 (R) **să-și comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA.**

B. Deducerea TVA în sumă de de lei în baza facturilor "emise" de mai mulți furnizori, facturi care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 [...].

Astfel, în mod nejustificat, societatea a dedus în perioada verificată, TVA în sumă de lei, din facturile prezentate detaliat în anexa nr.4, astfel:

> TVA în sumă totală de lei înscrisă în facturi "emise" de contribuabili declarați inactivi, situația fiind detaliată la punctul **B.1. – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.3;**

> TVA în sumă totală de lei înscrisă în facturi care conțin date de identificare eronate ale furnizorilor/beneficiarilor, situația fiind detaliată la punctul **B.3. – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.5.**

> TVA în sumă totală de lei înscrisă în facturi emise de contribuabili declarați inactivi și cu comportament fiscal de inactiv, neadecvat (societăți fantomă, cu cazier fiscal, care nu și-au adus la îndeplinire obligațiile fiscale declarative și de plată, nu funcționează la sediul social declarat și se sustrag de la efectuarea verificărilor fiscale, pentru care nu se poate stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale și care fac obiectul cercetărilor efectuate de organele de urmărire penală), situația fiind detaliată la punctul **B.2. – Impozit pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală – anexa nr.4.4.**

În consecință, nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 [...].

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

Au fost încălcate și prevederile art.3 alin.(1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 [...].

De asemenea, potrivit art.153 alin.(8) din Codul fiscal: "... organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în evidența specială și în lista contribuabililor inactivi."

În consecință, urmare acestor constatări, la control a fost diminuată TVA deductibilă cu suma de lei (anexele nr.4.3, 4.4 și 4.5).

Concluzionând, urmare deficiențelor prezentate mai sus la punctele A și B, la control nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de lei.

TVA de plată/recuperat

[...] Față de TVA de plată declarată de societate în perioada 01.01.2007 – 31.03.2012 (..... lei), la control a fost stabilită o taxă de plată în sumă de lei, cu lei (anexa nr.2) mai mult, fiind consecința constatărilor prezentate la capitolul TVA deductibilă.

Având în vedere prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 republicată, pentru diferența suplimentară de TVA de lei au fost calculate până la data de 04.07.2012 obligații fiscale accesorii în sumă totală de lei (anexa nr.3), respectiv majorări de întârziere în sumă totală de lei și penalități de întârziere 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 parțială din 16 iulie 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală A, 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 și taxa pe valoarea adăugată, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "Alte activități de tipărire n.c.a." – cod CAEN 1812.

Pentru perioada verificată, respectiv 01 ianuarie 2007 – 31 martie 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit **obligații fiscale suplimentare de plată** datorate de societatea comercială la **impozitul pe profit** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, iar la **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de lei și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de lei.

Conform Anexei nr.4 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal suplimentare pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009 în sumă totală de lei aferentă unui număr de 604 facturi emise de 52 societăți comerciale furnizoare – conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, ale art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și cu cele ale Deciziei nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, rezultând conform Anexei nr.7 la RIF un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de lei, pentru care au fost calculate **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de lei, conform prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, conform Anexei nr.2 la RIF, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă înscrisă în cele 604 facturi în sumă totală de lei, dedusă de societatea comercială contestatoare în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, întrucât nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și cu cele ale Deciziei nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, astfel că **suma de lei a fost stabilită ca TVA de plată suplimentară**, pentru care au fost calculate **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere – prezentate analitic în Anexa nr.3 la RIF) în sumă totală de lei, conform prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Motivațiile pentru care facturile emise de 52 societăți comerciale furnizoare pentru societatea comercială beneficiară contestatoare nu au fost considerate documente justificative, au fost: furnizorii sunt neplătitori de TVA, au fost declarați inactivi, dizolvați, radiați, nu au desfășurat activitate, nu au emis facturi pentru societatea comercială contestatoare, facturile conțin date eronate etc..

* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă integral obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr..... din 19 iulie 2012, respectiv impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei, accesoriile de plată aferente acestuia în sumă totală de lei, TVA de plată suplimentară în sumă de lei și accesoriile de plată aferente acesteia în sumă totală de lei.

În susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare consideră eronate constatările inspecției fiscale, în sensul că deficiențele privind comportamentul fiscal al furnizorilor săi nu-i poate fi imputat.

Totodată, societatea comercială contestatoare, în temeiul art.212 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, solicită organului de soluționare a contestației introducerea altor persoane în procedura de soluționare, respectiv a societăților comerciale "...care au avut calitatea de furnizori, enumerați în Procesul Verbal de control la pag.5 alin.1, precum și a societăților care au avut calitatea de clienți, aceasta pentru a demonstra caracterul real al operațiunilor comerciale derulate."

* **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 la impozitul pe profit în sumă de..... lei, iar la TVA în sumă de lei, întrucât:**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală – paginile 4–39, organele de control au constatat că societatea comercială contestatoare a achiziționat bunuri de la 52 societăți comerciale "furnizoare" care, în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, au emis un număr de 604 facturi către S.C. "X" S.R.L., în valoare totală de lei, din care lei valoare fără TVA, iar lei TVA deductibilă aferentă – prezentate analitic în Anexele nr.4 și nr.4.1 la RIF, facturi care însă nu au putut fi considerate documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere al cheltuielilor înregistrate și a TVA deductibilă dedusă de societatea comercială contestatoare în perioada verificată, întrucât nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor înscrise în facturi.

Facturile de achiziții cuprind produse necesare obiectului de activitate desfășurat de societatea comercială contestatoare, respectiv realizarea de materiale tipografice, ca: hârtie, carton, cerneală etc..

În Anexa nr.4.2 la RIF sunt prezentate facturi în valoare totală de lei, din care **..... lei valoare fără TVA**, iar **..... lei TVA deductibilă** aferentă, emise de **28 societăți comerciale furnizoare** însă, urmăre controalele încrucișate, s-a constatat că facturile nu au fost emise de către acestea (Exemple: S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L. etc.).

Astfel, s-a constatat că facturile înregistrate în evidența societății comerciale contestatoare conțin serii și numere care nu se regăsesc în plaja de numere alocată de furnizori, unii furnizori nu au desfășurat activitate sau au declarat că nu au avut relații comerciale cu societatea comercială contestatoare, sunt neplătitori de TVA, au activitatea temporar suspendată, sunt dizolvați, bunurile înscrise în facturi nu au nicio legătură cu obiectul de activitate al furnizorilor, nu au depus declarații fiscale, nu funcționează la sediul social declarat etc..

În aceste condiții, facturile respective, înregistrate în evidența contabilă a S.C. "X" S.R.L., nu pot fi considerate documente justificative, conform prevederilor art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât denumirea furnizorilor înscrisă în aceste facturi nu reflectă realitatea, din controalele încrucișate rezultând faptul că aceste societăți comerciale nu au livrat către societatea comercială contestatoare produsele consemnate în facturi.

În Anexa nr.4.3 la RIF sunt prezentate facturi în valoare totală de lei, din care **..... lei valoare fără TVA**, iar **..... lei TVA deductibilă** aferentă, emise de **4 societăți comerciale furnizoare** declarate contribuabili inactivi (Exemple: S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L. și S.C. "....." S.R.L.)

În Anexa nr.4.4 la RIF sunt prezentate facturi în valoare totală de lei, din care **..... lei valoare fără TVA**, iar **..... lei TVA deductibilă** aferentă, emise de **15 societăți comerciale furnizoare** declarate contribuabili inactivi sau având un comportament fiscal de inactiv (Exemple: S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L. etc.).

În Anexa nr.4.5 la RIF sunt prezentate facturi în valoare totală de lei, din care **..... lei valoare fără TVA**, iar **..... lei TVA deductibilă** aferentă, emise de **5 societăți comerciale furnizoare** ale căror date de identificare înscrise în facturi sunt eronate (Exemple: S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L., S.C. "....." S.R.L. și S.C. "....." S.R.L.).

Astfel, acești furnizori, prezentați în Anexele nr.4.3, 4.4 și 4.5, nu au declarat prin declarația informativă cod MFP 394 livrări către societatea comercială beneficiară contestatoare, ultimele bilanțuri contabile au fost depuse pentru anii 2005 și 2006, sau nu au fost depuse deloc de la înființare, ultimele declarații fiscale au fost depuse pentru anii 2006 și 2007, sau nu au fost depuse deloc de la înființare, unii furnizori sunt declarați "firmă fantomă" de către reprezentanții Gărzii Financiare, activitățile declarate (comerț cu produse alimentare, fabricarea articolelor confecționate textil, comerț material lemnos, recuperarea deșeurilor, fabricarea articolelor din sticlă etc.) nu au legătură cu produsele înscrise în facturi (hârtie, carton, cerneală etc.), facturile emise conțin date eronate referitoare la adresa beneficiarului și a furnizorului sau facturile emise au înscrise serii și numere diferite decât cele alocate de furnizori etc..

Întrucât, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții societății comerciale contestatoare nu au dovedit realitatea tranzacțiilor economice derulate cu furnizorii prezentați în RIF, respectiv **achiziționarea bunurilor** în valoare totală de **..... lei** (fără TVA – conform Anexei nr.4.1 la RIF) evidențiate în facturile emise în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, **înregistrate apoi pe cheltuieli, acestea au fost considerate la inspecția fiscală nedeductibile fiscal la calculul profitului imposibil**, totodată organele de control stabilind că beneficiarul S.C. "X" S.R.L. **nu are dreptul de a deduce nici TVA deductibilă aferentă**.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerație tranzacțiile economice derulate de societatea comercială contestatoare cu acești furnizori, și deci **nu pot fi considerate documente justificative** facturile emise de aceștia, 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.21 alin.(4) lit.f) și lit.r), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

"[...] Art. 21. – [...] (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;

[...] r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

[...] 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);"

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor 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) și alin.(1²) 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.

[...] (1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [...]."

La art.3 din Ordinul M.F.P.–A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art.3. – (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."

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. 571/2003 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. 304/2004 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. [...]"

Societatea comercială contestatoare nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către furnizorii săi facturile de achiziții bunuri pe care le-a înregistrat în evidențele sale, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative 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.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte:

- cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în facturi, și
- cel de formă, care privește modul de completare a acestora de către furnizori.

În aceste condiții, datele înscrise în aceste facturi nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile consemnate sunt și reale, în vederea îndeplinirii condițiilor necesare exercitării dreptului de deducere de către S.C. "X" S.R.L..

Având în vedere situațiile furnizorilor înscrși în facturi, respectiv 28 societăți comerciale nerecunoscând la controlul încrucișat că au efectuat livrări de bunuri către S.C. "X" S.R.L. (Anexa nr. 4.2 la RIF), 4 societăți comerciale au fost declarate contribuabili inactivi (Anexa nr.4.3 la RIF), 15 societăți comerciale sau au fost declarate contribuabili inactivi, ori au avut un comportament fiscal de inactiv (Anexa nr.4.4 la RIF), iar în cazul a 5 societăți comerciale datele de identificare înscrise în facturi sunt eronate (Anexa nr.4.5 la RIF), rezultă că **nu s-a identificat proveniența legală a bunurilor** ce au fost înscrise în facturi la rubrica "*Denumirea produselor sau a serviciilor*".

Astfel, înregistrarea de către S.C. "X" S.R.L. a facturilor provenite de la acești "furnizori" în evidența contabilă, **nu dovedește proveniența legală a bunurilor, ci doar intrarea lor în gestiune.**

Referitor la solicitarea societății comerciale contestatoare de a i se pune la dispoziție procesele verbale încheiate de alte organe de inspecție fiscală cu ocazia controalelor încrucișate efectuate la furnizori, menționăm că nu avem nicio prevedere legală pentru a da curs acestei solicitări, procesele verbale aflându-se la dosarul fiscal al S.C. "X" S.R.L..

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului de stat obligațiile de plată suplimentare stabilite la impozitul pe profit și la TVA, ca și accesoriile de plată aferente acestora, așa cum sunt consemnate în Decizia de impunere nr..... din 19 iulie 2012, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de lei.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "X" S.R.L., cu sediul în municipiul B, județul A, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 19 iulie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. A, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 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 suplimentar* lei;
 - *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* lei;
 - *accesorii de plată aferente TVA stabilită suplimentar* lei.

2. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, 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 B.

DIRECTOR EXECUTIV,