

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. 49 din - 2012
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. "X" S.R.L.
din orașul 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 - 2011 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr. - 2011, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din orașul A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.- din - 2011*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de - 2011 de inspectori din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de - 2011.

În conformitate cu prevederile *art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31 iulie 2007, 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. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat – prin poștă, conform - din - 2011/Oficiul Poștal 1 Aa, înregistrată la A.I.F. B sub nr. - 2011, 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.

Menționăm că redactarea, semnarea și depunerea contestației a fost efectuată prin Societatea Civilă de Avocați D din cadrul Baroului B – conform Împuternicirii avocațiale seria C nr.E noiembrie 2011 dată de societatea comercială contestatoare în baza Contractului de asistență juridică nr-, anexată în original la dosarul cauzei.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în orașul A, Str.Fdt.F, Nr.G, cod poștal H, județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr.XX și are codul unic de înregistrare fiscală **XX** cu atribut fiscal RO.

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

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* M lei;
- *majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar* M lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* M lei;
- *majorări de întârziere aferente TVA de plată* M lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:
I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"Subscrisa **S.C. X S.R.L.** [...], reprezentată convențional prin **y.**, cu sediul în Aa, str. r, bl.r r, ap. r, jud. B, formulăm, în termen legal, în baza art.205 și următoarele din O.G. nr.92/2003, [...], prezenta

CONTESTAȚIE

împotriva **Deciziei de impunere înregistrată sub nr. M.2011 [...]**

Prin prezenta, S.C. X S.R.L., prin reprezentantul său legal dl. I, în calitate de administrator, contestă stabilirea în sarcina sa următoarelor obligații fiscale, stabilite suplimentar, în sumă totală de **M lei**, reprezentând:

- **M lei – reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit de control;**
- **M lei – reprezentând majorări de întârziere, aferente impozitului pe profit suplimentar;**
- **M lei – reprezentând T.V.A. de plată suplimentar stabilit;**
- **M lei – reprezentând majorări de întârziere aferente T.V.A. stabilită suplimentar.**

Și pe cale de consecință vă rugăm să admiteți:

1. Anularea ca netemeinică și nelegală a Deciziei de impunere nr.M.2011 și pe cale de consecință a constatărilor Raportului de inspecție nr.M.2011.

2. Exonerarea noastră de la plata sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr.M.2011.

MOTIVELE CONTESTAȚIEI

În fapt,

[...] 1. În ceea ce privește modul de stabilire de către organele de control a impozitului pe profit suplimentar în valoare de M lei, facem următoarele precizări :

Invederăm organului de soluționare contestații faptul că în perioada verificată, respectiv 01.01.2007 – 30.06.2010, societatea noastră a desfășurat activitate de comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule de la diverși furnizori. [...].

a) Anul 2007

S-a reținut de către organele de inspecție fiscală că societatea noastră ar fi achiziționat piese și accesorii pentru autovehicule de la societăți cu un comportament fiscal tip "fantomă", fapt pentru care cheltuielile aferente achizițiilor în valoare de M lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere dispozițiile exprese ale art.11 alin.1¹ și alin 1² din Legea nr.571/2003 [...], în sensul că **singura obligație pe care societatea noastră o avea era aceea de a verifica dacă tranzacția s-a efectuat cu un contribuabil declarat inactiv.** Din actul de control rezultă că am respectat dispozițiile textului de lege mai sus citat, [...].

Conform dispozițiilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 [...] Norme metodologice: 44. [...].

În opinia noastră nu am încălcat dispozițiile legale mai sus citate, întrucât cheltuielile au fost înregistrate în contabilitatea societății, au avut la bază documente justificative, respectiv facturi fiscale și chitanțe.

Învederăm organului de soluționare a contestației faptul că facturile fiscale întocmite în cauză au respectat dispozițiile exprese ale art....5, alin.8 din Legea nr.571/2003 [...]. Rezultă, fără putință de tăgadă, că facturile fiscale prezentate conțin toate elementele cerute de lege, nefiind de ignorat faptul că însuși legiuitorul a înțeles să impună anumite cerințe doar atunci când este cazul.

Întrucât, așa cum dovedim, am îndeplinit toate exigențele impuse de lege, făcând în acest fel totodată și dovada unei noastre credințe, apreciem că organele de inspecție fiscală în mod nelegal au considerat nedeductibile sumele cuprinse în respectivele facturi.

În consecință, apreciem că nu am încălcat prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], pct.44 din H.G. nr.44/2004 și respectiv art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991 (R), [...].

b) Anul 2008

S-a reținut de către organele de inspecție fiscală că societatea noastră ar fi achiziționat piese și accesorii pentru autovehicule de la societăți cu un comportament fiscal tip "fantomă", fapt pentru care cheltuielile aferente achizițiilor în valoare de M lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

[...] Învederăm [...] faptul că pentru suma de M lei reprezentând cheltuieli – consum intern – societatea a prezentat la control documentele justificative care au stat la baza înregistrării acestora în evidența contabilă, însă nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală. [...].

c) Anul 2009

S-a reținut de către organele de inspecție fiscală că societatea noastră ar fi achiziționat piese și accesorii pentru autovehicule de la societăți cu un comportament fiscal tip "fantomă", fapt pentru care cheltuielile aferente achizițiilor în valoare de M lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil. [...].

d) Anul 2010, respectiv 01.01.2010 – 30.06.2010

S-a reținut de către organele de inspecție fiscală că societatea noastră ar fi achiziționat piese și accesorii pentru autovehicule de la societăți cu un comportament fiscal tip "fantomă", fapt pentru care cheltuielile aferente achizițiilor în valoare de M lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil. [...].

[...] Învederăm faptul că, din lecturarea actelor normative în materie fiscală, nu am găsit un text de lege care să mă oblighe pe mine, cumpărător să verific dacă partenerul meu de afaceri, respectiv vânzătorul și-a depus situațiile financiare. Mai mult decât atât, nu am dreptul în baza unui act normativ să îl oblig ca în momentul în care închei un contract, să își îndeplinească obligațiile impuse de Codul fiscal, respectiv să își depună situațiile financiare, declarații fiscale și deconturi de T.V.A..

[...] În ceea ce privește prevederile Deciziei nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, nu sunt aplicabile în speța de față, [...]. Or, așa cum rezultă din chiar actul de control încheiat nu ni se impută că facturile fiscale prezentate sau celelalte documente justificative, nu au fost întocmite în mod corpunzător, ci faptul că nu deținem

informații privitoare la situația financiară a furnizorului nostru, a faptul că partenerii noștri de afaceri nu și-au depus situațiile financiare, declarații fiscale și deconturi de T.V.A.

2. Pentru identitate de rațiune, contestăm și anularea dreptului de deducere pentru T.V.A. deductibilă în valoare de M lei aferent facturilor fiscale emise de către societățile comerciale prezentate la pct.1 din prezenta contestație.

[...] De asemenea, în conținutul Deciziei mai sus menționate, se stipulează faptul că – nu poate fi dedusă T.V.A. în cazul în care documentele justificative **cuprind mențiuni incomplete sau nu corespund realității**. În cazul nostru, facturile fiscale au fost emise și întocmite în conformitate cu dispozițiile legale în materie și corespund realității.

Din lectura Deciziei, mai reiese că aceasta a fost dată pentru anumite cazuri: modul de procurare de către societăți a formularelor tipizate – în mod legal; dacă sunt corecte numerele de înregistrare la O.R.C. indicate de furnizori, și nu în ultimul rând dacă rubricile facturilor fiscale au fost completate în mod corespunzător. Or, S.C. X S.R.L. nu se încadrează în nici unul din cazurile prezentate.

II. Referitor la dobânzile și penalitățile aferente creanțelor bugetare stabilite suplimentar în valoare de M lei, precizăm următoarele :

Obligarea noastră la plata acestora nu se justifică în condițiile în care, așa cum am arătat nu datorăm obligațiile fiscale stabilite în sarcina noastră, respectiv impozit pe profit și T.V.A.. Legislația fiscală română reglementează calcularea dobânzilor și penalităților ca o sancțiune specifică a neîndeplinirii obligațiilor fiscale. Prin specificul acestei sancțiuni, legiuitorul a înțeles să ilustreze caracterul reparator al sancțiunilor de drept fiscal. Ca orice sancțiune, o condiție **sine qua non** a aplicării sale o reprezintă **culpa** în neexecutarea unei obligații, în cazul dreptului fiscal a unei obligații ex lege. În prealabil însă față de stabilirea culpei contribuabilului, trebuie analizată existența obligației a cărei neexecutare se sancționează.

Așa cum am arătat în Secțiunea I a prezentei contestații, în speță nu numai că nu există culpa noastră în neplata impozitului pe profit și T.V.A. stabilit suplimentar, dar nu există nici obligația de plată a acestor creanțe bugetare. În concluzie, **nu există obligația fiscală a cărei neexecutare să fie sancționată.** [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.m, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din m 2011, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de 21 octombrie 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 01 ianuarie 2007 – 30 iunie 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de 21 octombrie 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr.b din b octombrie 2011.

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

"În perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, societatea a desfășurat activitatea de comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule.

Pondere cea mai mare a cheltuielilor o reprezintă cheltuielile cu piesele auto și accesoriiile (80%), cheltuielile cu prestările de servicii (manoperă) – 5%, cheltuielile cu materialele nestocate (3%), alte cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității curente (combustibili, telefonie, obiecte de inventar, cheltuieli cu personajul angajat, cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe) – 12%.

Potrivit Raportului nr.M, emis de Serviciul Județean de Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. B, în perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, **se constată o serie de neconcordanțe între achizițiile/livrările pe teritoriul național (formular 394) declarate de S.C. X SRL și cele declarate de partenerii de afaceri ai acesteia**. Din analiza acestor neconcordanțe, în corelație cu datele și informațiile furnizate de aplicația informatică a M.F.P. ANAF-INFOPC, **au fost identificate achiziții declarate de S.C. X SRL, pe care furnizorii respectivi nu le-au declarat drept livrări, atenția fiind reținută de contribuabilii care au un comportament fiscal specific firmelor "Fantomă", societăți declarate inactive, în faliment sau dizolvate/radiate, respectiv: S.C. I SRL, S.C. J SRL, S.C. K SRL, S.C. L SRL, S.C. M SRL, S.C. N SRL, S.C. O SRL, S.C. P SRL, S.C. R SRL, S.C. S SRL, S.C. T SRL.**

Pentru definitivarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr.5184/19.08.2010, efectuarea unui control încrucișat la S.C. K SRL din Brașov, în vederea identificării realității facturilor emise de SC K SRL către SC X SRL din A, a modului de înregistrare în evidența contabilă a facturilor emise, precum și modul de justificare a neconcordanțelor rezultate prin declarația informativă 394. Potrivit Procesului Verbal nr.h.2010 [...], a rezultat că SC K SRL a declarat toate livrările efectuate către SC X SRL în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, fără a se constata deficiențe.

Astfel, per total perioadă verificată, S.C. X SRL a înregistrat în evidența contabilă și a declarat la organul fiscal, prin declarațiile informative 394 privind livrările/achizițiile pe teritoriul național, **achiziții de bunuri și servicii, de la societățile tip "Fantomă" menționate anterior, în valoare totală de M lei** (anexa nr.1.4), [...].

[...] Influența fiscală a înregistrării în evidența contabilă de achiziții de bunuri de la societățile mai sus menționate, o reprezintă stabilirea la control de obligații de plată suplimentare privind impozitul pe profit și TVA, precum și accesoriiile aferente acestora, după cum vom prezenta detaliat în continuare:

III. 1. Impozit pe profit

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...] și HG nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.01.2007 – 30.06.2010.

[...] ANUL 2007

[...] Față de profitul impozabil constituit de societate, în sumă de **M lei**, la control s-a stabilit un profit impozabil în cuantum de **M lei**, cu **o diferență în plus de M lei** aferent căreia, în conformitate cu prevederile art.14 și art.17 din Legea nr.571/2003, [...], s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **M lei** (anexa nr.1.2), [...].

Diferența suplimentară de profit impozabil stabilită la control, în cuantum de M lei, reprezintă consecința fiscală a următoarelor constatări:

– Din verificarea efectuată, așa cum se prezintă în anexa nr.1.5, în perioada ianuarie – decembrie 2007, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă **cheltuieli cu achizițiile de piese și accesorii pentru autovehicule** în sumă totală de **M lei**, de la diverse societăți aflate în evidența MFP-ANAF ca fiind societăți cu un comportament de tip "Fantomă", așa cum am prezentat în introducerea capitolului III "Constatări fiscale", care au fost descărcate din gestiune, cheltuielile fiind considerate deductibile fiscal, [...].

[...] În consecință, la control, cheltuielile aferente achizițiilor de piese auto și accesorii, în sumă totală de **M lei**, efectuate de la societățile cu un comportament fiscal tip "Fantomă", în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(1¹), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], precum și a pct.44 din HG nr.44/2004, [...], coroborat cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și prevederile Deciziei V din01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, **au fost stabilite nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.**

ANUL 2008

[...] Față de profitul impozabil constituit de societate, în sumă de **n lei**, la control s-a stabilit un profit impozabil în cuantum de **n lei**, cu **o diferență în plus de n lei** aferent căreia, în conformitate cu prevederile art.14 și art.17 din Legea nr.571/2003, [...], s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **lei** (anexa nr.1.2), [...].

Diferența suplimentară de profit impozabil stabilită la control, în cuantum de lei, reprezintă consecința fiscală a următoarelor constatări:

1). Înregistrarea în evidența contabilă a **cheltuielilor aferente achizițiilor de mărfuri** (piese de schimb auto și accesorii), în sumă totală de **M lei**, efectuate de la societățile cu un comportament fiscal tip "Fantomă", cheltuieli care, la control, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(1¹), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], precum și a pct.44 din HG nr.44/2004, [...], coroborat cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și prevederile Deciziei V din01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, **au fost stabilite nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil**, [...].

[...] 2) Suma de M lei

În luna martie 2008, societatea a înregistrat prin articolul contabil 604 = 371 suma de **b lei**, consum intern de piese auto ([...]), fără a deține documente pentru această înregistrare.

În luna decembrie 2008, potrivit NC 80/31.12.2008, societatea a înregistrat prin articolul contabil 371 = 711 (confeționat centuri frână) suma de **b lei**, concomitent cu articolul contabil 604 = 371 (consum centuri frână), cu aceeași sumă, fără documente justificative.

În consecință, având în vedere aspectele prezentate, respectiv înregistrarea în evidența contabilă de cheltuieli fără document justificativ, la control, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991 republicată, [...], coroborat cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], cheltuielile în sumă de **M lei**, au fost stabilite nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

ANUL 2009

[...] Față de profitul impozabil constituit de societate, în sumă de **j lei**, la control s-a stabilit un **profit impozabil în cuantum de j lei**, cu **o diferență în plus de j lei** aferent căreia, în conformitate cu prevederile art.14 și art.17 din Legea nr.571/2003, [...], s-a calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** (anexa nr.1.2), [...].

Diferența suplimentară de profit impozabil stabilită la control, în cuantum de j lei, reprezintă consecința fiscală a următoarelor constatări:

1) **Suma de ... lei**. Urmare verificării documentelor financiar contabile s-a constatat că, în trimestrul IV 2009, societatea are înregistrate în contul contabil 6581 "Cheltuieli amenzi și penalități la stat" suma de **n**, [...]. La control, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 [...], cheltuielile cu dobânzile de întârziere în sumă de ... lei, au fost considerate drept nedeductibile la calculul profitului impozabil.

2). **Suma de M lei**, reprezintă înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri efectuate de la societățile cu un comportament fiscal tip "Fantomă", cheltuieli care, la control, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(1¹), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], precum și a pct.44 din HG nr.44/2004, [...], coroborat cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și prevederile Deciziei V din01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, **au fost stabilite nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil**, [...].

[...] ANUL 2010 01.01.2010 – 30.06.2010

[...] Față de profitul impozabil constituit de societate, în sumă de **m lei**, urmare inspecției fiscale, a fost stabilit un profit impozabil în sumă de **m lei**, aferent căruia, în conformitate cu prevederile art.14 și art.17 din Legea nr.571/2003, [...], a fost calculat un impozit pe profit în cuantum de **m lei** (anexa nr.1.2), [...].

[...] Diferența suplimentară de profit impozabil reprezintă consecința fiscală a înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri, în sumă de **M lei**, efectuate de la societățile tip "Fantomă",

cheltuieli care, la control, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(1¹), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], precum și a pct.44 din HG nr.44/2004, [...], coroborat cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și prevederile Deciziei V din01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, **au fost stabilite nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil**, [...].

[...] **Pe total perioadă verificată, sinteza constatărilor privind impozitul pe profit, se prezintă astfel:**

- **Impozit pe profit suplimentar** **M lei;**
- **Dobânzi** **m lei;**
- **Penalități** **m lei.**

Pentru diferența suplimentară de impozit pe profit, stabilită la control, așa cum se prezintă în anexa nr.1.3 din prezentul raport de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 [...], au fost calculate accesorii în sumă totală de **M lei** (dobânzi=... lei, penalități=... lei).

III. 2. Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr.571/2003 [...] – Titlul VI, HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și a cuprins perioada 01.01.2007 – 30.06.2010.

[...] 1. TVA colectată

A) Operațiuni impozabile

[...] În urma verificării efectuate, față de TVA colectată stabilită de societate în sumă de **n lei**, **la control a fost stabilită TVA colectată în sumă de n lei, cu o diferență în plus de n lei** (anexa nr.2.2), [...].

[...] 2. TVA deductibilă

[...] Față de TVA deductibilă înregistrată de societate, în sumă de **n lei**, la control, s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de **n lei, cu o diferență în minus de n lei**, consecință fiscală a următoarelor constatări:

În perioada verificată societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA, în sumă de **n lei** (anexa nr.1.5), pentru achiziții de la diverși furnizori inactivi și furnizori care au un comportament de tip "fantomă", aspect prezentat în detaliu, în subcapitolul "Impozit pe profit", din prezentul raport de inspecție fiscală. [...].

[...] În consecință, la control, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, [...], coroborat cu prevederile art.11, art.146 alin.(1) lit.a) și art....5 din Legea nr.571/2003 [...], **nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de n lei.**

[...] 3. TVA de plată

Așa cum se prezintă în anexa nr.2.1 din prezentul raport de inspecție fiscală, în perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă TVA de plată, în sumă de **z lei** (inclusiv soldul TVA de recuperat la 31.12.2006), și a achitat suma de **z lei**, rezultând la data de 30.06.2010, TVA de plată în cuantum de **z lei**, sumă evidențiată în soldul creditor al contului contabil 4423 "TVA de plată" din balanța de verificare întocmită pentru luna iunie 2010.

Urmare verificării efectuate, având în vedere constatările privind TVA colectată suplimentar, în sumă de **z lei** și diminuarea TVA deductibilă cu suma de **z lei**, la control s-a stabilit **o diferență suplimentară de TVA de plată în cuantum de M lei** (anexa nr.2.3).

Pentru diferențele suplimentare stabilite privind TVA de plată, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1), art.120 alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003R [...], **au fost calculate accesorii în sumă totală de M lei, din care dobânzi de întârziere în sumă de t lei și penalități în sumă de l lei** (anexa nr.2.3). [...]."

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 21 octombrie 2011**, 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., printre care și cele 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 "Comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule" – cod CAEN 4531.

Pentru perioada verificată, respectiv 01 ianuarie 2007 – 30 iunie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit **obligații fiscale suplimentare de plată** datorate de societatea comercială la **impozitul pe profit** în sumă de **M lei** și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de **M lei**, iar la **taxa pe valoarea adăugată** în sumă de **M lei** și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de **M lei**, așa după cum vom prezenta mai jos.

Conform Anexei nr.1.2 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit ca profit impozabil pentru perioada ianuarie 2007 – iunie 2011 suma totală de k lei, față de profitul impozabil calculat de societatea comercială contestatoare de k lei.

Diferența de **y lei** (a lei – b lei) reprezintă **cheltuieli suplimentare nedeductibile din punct de vedere fiscal** – conform prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(1¹) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 și cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și cele ale Deciziei nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, din care:

– **b lei** ca urmare a achizițiilor de bunuri materiale (mărfuri, înregistrate apoi pe cheltuieli) efectuate de la societăți comerciale furnizoare cu un comportament fiscal de tip "fantomă", declarate contribuabili inactivi, în stare de faliment, dizolvate și/sau radiate;

– **M lei** cheltuieli cu materiale nestocate înregistrate în contabilitate în anul 2008 (cont 604), fără documente justificative;

– **n lei** cheltuieli cu amenzi (cont contabil 6581).

Corespunzător, la control s-a stabilit un impozit pe profit datorat în sumă totală de y lei (a lei x 16% = g lei – j lei/sponsorizare an 2008 = u lei).

Ținând cont de impozitul pe profit declarat de societatea comercială contestatoare în sumă totală de g lei, la control a rezultat ca **impozit pe profit suplimentar de plată** suma de **M lei** (a lei – b lei), pentru care au fost calculate **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de **M lei** (Anexa nr.1.3 la RIF), conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, conform Anexei nr.1.5 la RIF, organele de inspecție fiscală **au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă** în sumă totală de **M lei**, dedusă de societatea comercială contestatoare în perioada ianuarie 2007 – iunie 2010 în baza facturilor emise de aceiași furnizori menționați și la impozitul pe profit, întrucât nu au fost respectate prevederile art.11, art.146 alin.(1) lit.a) și art....5 din Codul Fiscal, 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.

Având în vedere că, în anul 2008, societatea comercială contestatoare a înregistrat în contabilitate cheltuieli în sumă totală de M lei pentru care nu deține documente justificative, aceste cheltuieli **au fost asimilate cu livrări către asociat**, pentru care, în baza prevederilor art.128 alin.(5) din Codul fiscal, la control **s-a colectat TVA suplimentară** în sumă de **M lei** (M lei x 19%).

Astfel, la control a rezultat ca **TVA de plată suplimentară** suma de **M lei** (M lei + M lei), pentru care au fost calculate **accesorii de plată** (majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de **M 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 integral obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.8217 din 27 octombrie 2011, respectiv impozitul pe profit suplimentar în sumă de M lei, accesoriile de plată aferente acestuia în sumă de M lei și TVA de plată suplimentară în sumă de M lei și accesoriile de plată aferente acesteia în sumă de M lei.

În susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare precizează că, la data achiziționării bunurilor menționate în RIF, furnizori vizați erau societăți comerciale în funcțiune.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că unele societăți comerciale furnizoare erau de "tip fantomă", în contestație se susține că această afirmație nu poate fi reținută întrucât *"... singura obligație pe care societatea noastră o avea era aceea de a verifica dacă tranzacția s-a efectuat cu un contribuabil declarat inactiv. Din actul de control rezultă că am respectat dispozițiile textului de lege mai sus citat, [...]."*

În consecință, consideră că nu a încălcat niciuna din prevederile legale menționate de organele de inspecție fiscală ca temei de drept pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite, atât în ceea ce privește debitele suplimentare la impozitul pe profit și TVA, cât și accesoriile de plată aferente acestora.

* **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 M lei, iar la TVA în sumă de M lei, întrucât:**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală – paginile 3–..., organele de control au constatat un număr de 10 societăți comerciale "furnizoare" de bunuri care, în perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, au emis facturi către S.C. "X" S.R.L., în valoare totală de M lei, din care TVA deductibilă în sumă de M lei – prezentate analitic în Anexa nr.1.4 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, din cel puțin unul din motivele următoare:

- la data emiterii facturilor societatea comercială furnizoare era declarată inactivă, sau radiată, ori în faliment și nu a mai depus declarații fiscale.

Exemple:

- S.C. "O" S.R.L., societate comercială inactivă din data de 09 aprilie 2009, iar facturile au fost emise în perioada august – octombrie 2009;

- S.C. "J" S.R.L., societate comercială radiată din data de 06 iunie 2007, iar facturile au fost emise în perioada februarie 2007 – decembrie 2008;

- S.C. "P" S.R.L., societate comercială în faliment în data de 11 mai 2008, iar facturile au fost emise în perioada octombrie 2009 – februarie 2010.

- Societatea comercială furnizoare "M" S.R.L. nu a fost plătitoare de TVA de la înființare și nu a depus declarații fiscale și situații financiare din anul 2006, iar din data de 24 iunie 2009 a fost declarată în insolvență și din data de 01 martie 2010 a fost declarată în faliment. Facturile fiscale au fost emise pentru societatea comercială contestatoare în perioada septembrie 2007 – februarie 2010.

- Societăți comerciale furnizoare care au avut un comportament fiscal de tip "fantomă", fapt ce a determinat declararea lor contribuabili inactivi prin ordin al președintelui A.N.A.F. (ulterior emiterii facturilor fiscale către societatea comercială contestatoare).

Exemple: S.C. "Q" S.R.L. (inactiv din 11 iunie 2009), S.C. "W" S.R.L. (inactiv din 27 ianuarie 2010), S.C. "R" S.R.L. (inactiv din 21 iulie 2010), S.C. "S" S.R.L. (inactiv din 07 octombrie 2010), S.C. "T" S.R.L. (inactiv din 27 ianuarie 2010).

Aceste societăți comerciale au fost declarate inactive ca urmare a nedepunerii declarațiilor fiscale către organul fiscal teritorial. De asemenea, furnizorul S.C. "Î" S.R.L. nu a depus declarații fiscale și situații financiare începând cu anul 2005, astfel încât la data de 18 mai 2010 a fost radiată.

Întrucât, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții societății comerciale contestatoare nu au dovedit realitatea tranzacțiilor economice derulate cu cei 10 furnizori, respectiv achiziționarea bunurilor în valoare totală de M lei (conform Anexei nr.1.4 la RIF) evidențiate în facturile emise în perioada ianuarie 2007 – iunie 2011, din care suma de lei a fost înregistrată apoi pe cheltuieli, conform Anexei nr.1.2 la RIF, acestea au fost considerate la inspecția fiscală nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, 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 M lei înscrisă în facturile susmenționate, în baza prevederilor

art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.r), art.146 alin.(1) lit.a) și art....5 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. – [...]** (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. ...5 alin. (5);

[...] **Art....5. – [...]** (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;**"

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile 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 [...]."**

De asemenea, a fost avută în vedere și **Decizia nr. V din ... 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 servicii 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.”

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, chiar dacă facturile conțin elementele cerute de lege – așa cum se susține în contestație, 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 inactivi, radiați, în faliment, sau care nu funcționează la sediul social declarat și care nu au răspuns la solicitările organelor de inspecție fiscală de a prezenta documentele financiar-contabile, nerecunoscând livrările efectuate către S.C. "X" S.R.L. (nu au depus la organul fiscal teritorial declarația informativă semestrială cod 394), 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, cât și declararea achizițiilor respective prin declarația informativă semestrială cod 394, **nu dovedește proveniența legală a bunurilor, ci doar intrarea lor în gestiune.**

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 "furnizorii" săi, neputându-se dovedi că acestea sunt adevăratele societăți comerciale furnizoare. Astfel, nu se poate afirma că acești "furnizori" sunt persoane impozabile, înregistrate în scopuri de TVA. În plus, unii din furnizorii facturilor emise pentru societatea comercială contestatoare, sunt persoane neînregistrate în scopuri de TVA, pentru care aceasta, în calitate de beneficiar, nu are dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi.

În ceea ce privește cheltuielile cu materiale nestocate în sumă de M lei înregistrate în anul 2008, acestea au fost achiziționate tot de la furnizorii de mărfuri menționați mai sus, astfel că nu pot fi deductibile la calculul profitului impozabil, iar conform prevederilor art.128 alin.(5) din Codul fiscal, trebuia colectată TVA în sumă de M lei.

Drept urmare, 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.8217 din 27 octombrie 2011.

Astfel, 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 orașul A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.8217 din 27 octombrie 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1)

al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

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

DIRECTOR EXECUTIV,