

D E C I Z I A nr.4216/630/16.12.2013

privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL din Brad, înregistrată la DGFP a județului Hunedoara sub nr.../...2011

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.../...2013 de către SC X SRL, asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Prin Decizia de soluționare nr.../...2011 emisă de DGFP a județului Hunedoara, s-a decis suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute.

Cu adresă înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr.../31.05.2013, SC X SRL, reprezentată prin administrator X, solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației.

Prin ORDONANȚA din data de ... în Dosar nr.../P/2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a contestatoarei X.

În conformitate cu prevederile punctului 10.1. din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, s-a reluat procedura administrativă de soluționare a contestației.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, iar în considerarea dispozițiilor exprese ale art.17 din OUG nr.74/2013 coroborat cu art.12 din HG nr.520/2013 și art.209 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, agentul economic solicită exonerarea de la plata sumelor cuprinse în decizia de impunere, susținând următoarele:

Cu privire la TVA, dreptul de deducere este recunoscut de art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în situația în care bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să dețină o factură pentru achiziționarea bunului, emisă de un furnizor înregistrat în scopuri de TVA.

Aceste condiții sunt îndeplinite de facturile emise de SC Y SRL București, acestea conținând mențiunile obligatorii prevăzute de lege, mai puțin mențiunea "în insolvență".

Dreptul de deducere a TVA nu poate fi afectat de faptul că, societatea nu a avut cunoștința de împrăjirea intrării în insolvență a societății furnizoare, iar Codul fiscal nu stabilește în sarcina beneficiarului livrării bunului obligația de a se informa cu privire la starea societăților furnizoare, și nici obligația de a solicita furnizorilor documentul, care atestă calitatea de plătitor de TVA.

De asemenea, operațiunile comerciale de achiziție a mărfurilor au fost reale, marfa existând atât scriptic, cât și faptic în gestiunea societății, organul fiscal neconstatând lipsa cantităților de marfă intrate în gestiune, ori valorificarea acestora contrar dispozițiilor Legii nr.82/1991.

Curtea Europeană de Justiție, printr-o hotărâre pronunțată în 12.01.2006, a ajuns la concluzia că dreptul de deducere a TVA de către o persoană impozabilă nu poate fi afectat de împrăjirea că o tranzacție este afectată de fraudă în materie de TVA, dacă această persoană nu a cunoscut sau nu avea posibilitatea de a cunoaște această împrăjire.

Cu privire la impozitul pe profit, din aceleași considerente, petenta apreciază că și cheltuielile efectuate cu achiziția mărfurilor sunt deductibile fiscal potrivit art.21 alin.1 Cod fiscal, pentru că mărfurile au fost achiziționate în scop de revânzare, iar în urma revânzării a obținut venituri impozabile mai mari decât prețul de cumpărare a lor, societatea declarând și achitând impozitele aferente.

Din moment ce bunurile aprovizionate au fost recepționate și introduse în gestiunea societății, după care au fost scoase din gestiune prin vânzarea lor către clienți, este indubitabilă realitatea operațiunilor contabile, ce rezultă din facturile fiscale avute în vedere de organul de control și, deci, ele trebuie să constituie documente justificative pentru deducerea cheltuielilor aferente obținerii veniturilor.

Că facturile respective sunt emise de către societăți cu încălcarea normelor legale, este o chestiune care nu poate fi imputată societății, care nici nu are posibilitatea și nici îndrituirea să efectueze control asupra originii și autenticității documentelor.

De asemenea, petenta arată că, reverificarea societății și emiterea unei noi decizii trebuia să aibă în vedere faptul că, la data de 08.12.2010 era înregistrată la Tribunalului Hunedoara, acțiunea în care se disputa impozitul pe profit și TVA din prima decizie de impunere dar, mai ales faptul că, în legătură cu obligațiile fiscale din decizia de impunere nr.../...2010, Tribunalul

Hunedoara a dispus suspendarea executării actului administrativ atacat, prin sentința nr.../CA/...2010, rămasă irevocabilă prin decizia nr.../...2011 a Curții de Apel Alba Iulia.

Această împrejurare constituie un motiv temeinic justificat pentru a se dispune suspendarea controlului fiscal după emiterea deciziei nr. .../...2010.

Concluzionând, petenta solicită admiterea contestației formulată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Hunedoara, Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

În perioada martie - august 2008, SC X SRL Brad a efectuat achiziții de mărfuri alimentare de la SC Y SRL București, în valoare de ... lei și taxă pe valoarea adăugată de ... lei.

Facturile au fost înregistrate în evidența contabilă ca intrări de mărfuri și au fost achitate în numerar, pe bază de chitanțe.

În urma analizării datelor înscrise în facturi, se constată că SC X SRL Brad a efectuat achiziții de mărfuri în zile consecutive și că numerele înscrise pe facturile emise de societatea furnizoare din București nu respectă o ordine crescătoare conform datelor de emiteră.

SC X SRL a raportat în Declarațiile informative 394 depuse pentru semestrele I și II 2008 achizițiile de mărfuri efectuate în baza facturilor emise de SC Y SRL București, în sumă de ... lei.

Prin Adresa nr.../09.03.2011, Biroul de Informații Fiscale din cadrul DGFP Hunedoara a transmis situația neconcordanțelor aferente livrărilor-prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național și declarate prin Declarația informativă 394 de contribuabilul verificat precum și de partenerii de afaceri.

În urma analizării acesteia se constată că, SC Y SRL București nu declară nicio livrare către SC X SRL Brad.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor dintre cele două societăți s-a solicitat la DGFP București efectuarea unui control încrucișat la SC Y SRL București.

Prin adresa nr.../29.04.2010 și înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr.../C/10.06.2010, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul ANAF București, face cunoscut faptul că, nu a putut fi efectuat controlul încrucișat solicitat întrucât, sediul social al societății este fictive, iar la sediul secundar declarat își desfășoară activitatea o altă societate comercială, societatea nu are bilanțuri depuse pentru anii 2004 - 2007.

De asemenea, se comunică faptul că, începând cu data de 09.10.2007, SC Y SRL București se află în lichidare judiciară.

Toate actele emanând de la societate trebuie să arate că aceasta este în lichidare ori pe facturile emise de către SC Y SRL București nu este menționat faptul că această societate se află în lichidare judiciară, motiv pentru care, operațiunile economice derulate între cele două societăți sunt

operațiuni nule, potrivit prevederilor Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

Având în vedere faptul că, achizițiile de mărfuri efectuate în baza facturilor emise de SC Y SRL București, societate care nu îndeplinește condițiile legale de funcționare, în sensul că se află în lichidare judiciară, nu funcționează la sediul social declarat și nu depune declarații fiscale, precum și modalitatea de achitare a acestora, rezultă că aceste documente nu au calitatea de a justifica legalitatea și realitatea operațiunilor efectuate.

În acest sens se pronunță și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.V/15.01.2007, prin care se precizează că “taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității.”

Ca o consecință a celor prezentate mai sus și a faptului că nu a putut fi verificată realitatea tranzacțiilor efectuate între cele două societăți, datorită faptului că pe facturi nu este înscrisă mențiunea că societatea se află în lichidare judiciară, documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de mărfuri nu îndeplinesc condițiile de „document justificativ” în sensul prevederilor Legii 82/1991 republicată, fapt pentru care, unitatea nu are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei.

Astfel, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei, invocând prevederile art.252 alin.5 din Legea nr.31/1990, art.45 alin.1,2 și art.46 alin.1 din Legea nr.85/2006, art.11 alin.1, art.19 alin.1, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003.

De asemenea, în ceea ce privește deductibilitatea taxei în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor efectuate de la SC Y SRL București, se reține faptul că, în conformitatea cu prevederile Codului Fiscal, beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.1 lit.a) dacă factura prevăzută la art.155 alin.5 lit.b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante.

Intrucât SC Y SRL București nu îndeplinește condițiile legale de funcționare, pentru facturile emise nu s-a colectat, declarat și achitat TVA la data când aceasta a devenit exigibilă, dreptul de deducere ia naștere la momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

Având în vedere că începând cu data de 09.10.2007, SC Y SRL București se află în lichidare judiciară și întrucât facturile emise nu au înscrisă această mențiune, toate actele, operațiunile și plățile efectuate ulterior deschiderii procedurii de insolvență sunt nule.

În plus, bunurile livrate de această societate intră sub incidența măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Cele 18 facturi emise de SC Y SRL București, neavând înscrisă mențiunea "taxare inversă" nu respectă prevederile art.155 alin.5 lit.n) și art.134 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Ca o consecință a celor de mai sus și a faptului că nu a putut fi verificată realitatea tranzacțiilor efectuate între cele două societăți, unitatea nu are drept de deducere a a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, invocând prevederile art.252 alin.5 din Legea nr.31/1990, art.46 alin.1 din Legea nr.85/2006, art.146 alin.1 lit.a, art.150 alin.1 lit.a, 151² alin.1 lit.b, art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

SC X SRL din Brad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J20/..., cod unic de înregistrare fiscală RO ... și reprezentată legal prin doamna X, în calitate de administrator.

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care, acestea sunt aferente unor facturi de achiziții emise de către o societate care se află în lichidare judiciară, nu funcționează la sediul declarat, nu a depus declarații de impozite și taxe, nu declară relațiile comerciale derulate cu petenta, neputându-se verifica astfel realitatea și legalitatea operațiunilor.

În fapt, în perioada martie - august 2008, SC X SRL Brad și-a exercitat dreptul de deducere atât a cheltuielilor cât și a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de mărfuri alimentare de la SC Y SRL București, în valoare de ... lei și taxă pe valoarea adăugată de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor consemnate în facturile emise de furnizor către SC X SRL Brad, pe motiv că societatea furnizoare nu a putut fi verificată întrucât, fie nu a funcționat la sediul declarat, fie nu a depus declarații fiscale.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu achiziția mărfurilor de la furnizorul SC Y SRL București, efectuate în perioada martie - august 2008, ca fiind cheltuieli nedeductibile la calcul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu poate beneficia de drept de deducere pentru pentru taxa pe valoarea adăugată

corespunzătoare acestora, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, petenta susține că, bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile și deține facturi care fac dovada efectuării operațiunilor de achiziție și intrării în gestiune a bunurilor, înlăturând astfel caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

În drept, în materie de impozit pe profit, speței în cauză îi sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, în vigoare perioadei supuse verificării, astfel:

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”.

Normele metodologice

Pct.12 “Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

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

Normele metodologice

Pct.22 “Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Având în vedere prevederile legale, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile.

Pentru a obține dreptul de deducere al cheltuielilor, un contribuabil trebuie să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că, în perioada verificată, agentul economic a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei aferente bunurilor achiziționate în baza facturilor emise de SC Y SRL București, deși acesta, la momentul emiterii, din controlul încrucișat și din informațiile furnizate de aplicațiile informatice ale Ministerului de Finanțe, au rezultat aspecte precum:

- operațiunile economice derulate în perioada verificată între SC X SRL Brad și SC Y SRL București nu au fost declarate de cea din urmă prin declarația informativă, cod 394 privind livrările efectuate pe teritoriul național
- societatea furnizoare, începând cu data de 09.10.2007 este în lichidare judiciară, sediul social al societății este fictiv, iar la sediul secundar își desfășoară activitatea o altă societate
- SC Y SRL București nu a depus bilanțurile contabile pe perioada anilor 2004 - 2007 și nici declarațiile fiscale privind obligațiile fiscale aferente anului 2007, în proporție de 25 % pentru anul 2008 și în proporție de 33% pentru anul 2009.

De asemenea, în urma analizării datelor înscrise în facturi, se constată că SC X SRL Brad a efectuat achiziții de mărfuri în zile consecutive și că, numerele înscrise pe facturile emise de societatea furnizoare din București, nu respectă o ordine crescătoare conform datelor de emiterie.

Astfel, deși organele de inspecție fiscală constată că facturile de cumpărare sunt înregistrate în contabilitate nu acordă deductibilitate la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu achiziția de mărfuri, în temeiul art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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;”

coroborate cu prevederile din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit actelor normative mai sus citate, se reține că legiuitorul a prevăzut faptul că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, conform căroră:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

De asemenea, anexa nr.1 A “Norme generale” din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, prevede:

Pct.1 *“Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz)”*

Pct.2 *“Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Pct.3 *“În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”*

Pct.15 *“Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”*

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde clar concluzia că nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, dacă documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate (în speță facturile fiscale) nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de

dispozițiile legale în vigoare (în concret art.155 alin.(5) din Codul fiscal) la data efectuării operațiunii, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date neconforme cu realitatea.

Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, nu exonerează contestatoarea de obligația de a desfășura un comerț prudent și de a face verificări minimale cel puțin în ceea ce privește datele de identificare corecte la momentul tranzacțiilor ale partenerilor săi, dacă bineînțeles dorește să beneficieze de deductibilitate.

Considerentele de mai sus, sunt în deplină concordanță și cu îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.V din 15.01.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care, documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, ori care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care s-a solicitat ori exercitat dreptul de deducere.

Astfel, referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative, acestea au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. În cazul de față supus analizei, dacă tranzacțiile nu sunt în concordanță cu realitatea, nici documentele (facturile) în baza cărora petenta le-a înregistrat în contabilitate nu sunt în concordanță cu realitatea și în consecință nu au calitatea de document justificativ.

Potrivit Legii contabilității nr.82/1991, realitatea operațiunilor este strâns legată de identificarea furnizorului și a activității desfășurate de acesta.

Ori așa cum s-a reținut, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale în care sunt tipărite date de identificare ale furnizorului ce nu corespund realității, sediul social al societății comerciale este fictiv, nefiind posibilă efectuarea controlului încrucișat având ca obiectiv verificarea realității și legalității operațiunilor comerciale derulate, rezultând astfel că petenta a dat proveniență acestor bunuri.

Chiar dacă completarea facturilor cu datele de identificare ale partenerilor reprezintă un aspect de natură formală și nu unul de substanță a tranzacțiilor respective, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice.

Neînscrierea pe facturi a acestor informații obligatorii în concordanță cu realitatea, conduce la sancționarea persoanei impozabile, chiar dacă operațiunea economică a avut loc și este pe deplin justificată.

De asemenea, s-au reținut aspecte potrivit cărora, societatea furnizoare, începând cu data de 09.10.2007 este în lichidare judiciară, ori toate actele emanând de la societate trebuie să arate că aceasta este în lichidare.

Potrivit prevederilor legale din Legea societăților nr.31/1990 Republicată:

Art.233 *“(1) Dizolvarea societății are ca efect deschiderea procedurii lichidării. Dizolvarea are loc fără lichidare, în cazul fuziunii ori divizării totale a societății sau în alte cazuri prevăzute de lege.*

(2) Din momentul dizolvării, directorii, administratorii, respectiv directoratul, nu mai pot întreprinde noi operațiuni. În caz contrar, aceștia sunt personal și solidar răspunzători pentru acțiunile întreprinse.

(3) Interdicția prevăzută la alin. (2) se aplică din ziua expirării termenului fixat pentru durata societății ori de la data la care dizolvarea a fost hotărâtă de adunarea generală sau declarată prin sentință judecătorească.

(4) Societatea își păstrează personalitatea juridică pentru operațiunile lichidării, până la terminarea acesteia.”

Art.252 *“(1) Pentru lichidarea și repartizarea patrimoniului social, chiar dacă în actul constitutiv se prevăd norme în acest scop, sunt obligatorii următoarele reguli:*

a) până la preluarea funcției de către lichidatori, administratorii și directorii, respectiv membrii directoratului, continuă să-și exercite atribuțiile, cu excepția celor prevăzute la art. 233;

b) actul de numire a lichidatorilor, menționând puterile conferite acestora sau sentința care îi ține locul, precum și orice act ulterior care ar aduce schimbări cu privire la persoana lor sau la puterile conferite trebuie depuse, prin grija lichidatorilor, la oficiul registrului comerțului, pentru a fi înscrise de îndată și publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a.

(2) Numai după îndeplinirea formalităților de la alin. (1) lichidatorii vor depune semnătura lor în registrul comerțului și vor exercita această funcție.

*(3) *** Abrogat*

(4) În afară de dispozițiile prezentului titlu, se aplică societăților în lichidare regulile stabilite prin actul constitutiv și prin lege, în măsura în care nu sunt incompatibile cu lichidarea.

(5) Toate actele emanând de la societate trebuie să arate că aceasta este în lichidare.”

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia, dreptul de deducere nu poate fi afectat de faptul că societatea nu a avut cunoștință de împrejurarea intrării în insolvență a societății furnizoare, că facturile sunt emise de către societatea cu încălcarea normelor legale, iar Codul fiscal nu stabilește în sarcina beneficiarului livrării bunului obligația de a se informa cu privire la starea societăților furnizoare, se reține faptul că, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de

faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative, fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Drept urmare, facturile în cauză, nu pot fi considerate documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, în sensul celor mai sus menționate, astfel încât SC X SRL să beneficieze de drept de deducere a cheltuielilor înscrise în acestea.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare perioadei supuse verificării, astfel:

Art.134¹ *“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:*

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol...”

Art.134² *“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(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;...”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ :

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]”.

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în

baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit. d);

... n) indicarea ... următoarelor mențiuni:

...2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art.150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

...p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată se bazează pe mecanismul deductibilității și pentru aplicarea căruia, fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, în raport de situația de fapt prezentată anterior la capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor, nu se poate porni de la premiza că furnizorii societății au colectat TVA și și-au achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit mecanismului descris mai sus, petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul în numele căruia au fost emise facturile fiscale în cauză.

Referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.151² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):

... b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art.155 alin.(5), cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește informațiile pe care cuprinde factura fiscală.

Mai mult, având în vedere că începând cu data de 09.10.2007 SC Y SRL București se află în lichidare judiciară, bunurile livrate de această societate intrau sub incidența măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 alin.2 lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora:

“(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

... b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;...”

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin.(2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise

pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin.(2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin.(3).

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, atât furnizorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, fiind ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Pe cale de consecință, societatea contestatoare și-a exercitat doar dreptul de deducere pentru facturi care au fost emise de către furnizor conform art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, prevede:

Art.45 “(1) După rămânerea irevocabilă a hotărârii de deschidere a procedurii toate actele și corespondența emise de debitor, administratorul judiciar sau lichidator vor cuprinde, în mod obligatoriu și cu caractere vizibile, în limbile română, engleză și franceză, mențiunea în insolvență, in insolvency, en procedure collective.

(2) După intrarea în reorganizare judiciară sau faliment, actele și corespondența vor purta, în condițiile prevăzute la alin. (1), mențiunea în reorganizare judiciară, in judicial reorganisation, en redressement sau, după caz, în faliment, in bankruptcy, en faillite. După intrarea în procedura simplificată se va face, de asemenea, mențiunea în faliment, in bankruptcy, en faillite.”

Art.46 “(1) În afară de cazurile prevăzute la art. 49 sau de cele autorizate de judecătorul-sindic, toate actele, operațiunile și plățile efectuate de debitor ulterior deschiderii procedurii sunt nule.”

In concluzie, față de situația de fapt și de drept prezentată, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care, documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, astfel că, organele de soluționare a contestației rețin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă totală de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă ... lei.

De asemenea, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de control în mod legal au stabilit ca datorată în sarcina SC

X SRL diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Pe cale de consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

B. Referitor la obligațiile fiscale accesoriile în sumă totală de ... lei, ... lei aferente impozitului pe profit și ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care debitul care le-a generat este legal datorat.

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr.../...2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale de plată, în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

Prin Decizia de soluționare nr.../...2010, s-a decis respingerea contestației pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată

și desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../...2010 pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

Având în vedere că, din actele aflate în dosarul cauzei nu s-a putut determina cu certitudine cuantumul majorărilor de întârziere datorate pentru debitul de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, reținute în sarcina contestatoarei în urma soluționării contestației, s-a decis desființarea în totalitate a majorărilor de întârziere, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze majorările de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, obligații fiscale datorate de societatea contestatoare.

Urmare refacerii controlului, prin Decizia de impunere nr.../...2011, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale de plată, în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

Având în vedere faptul că obligațiile fiscale accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale” și întrucât s-a reținut ca fiind legal datorate, impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, pe cale de consecință, și accesoriile în sumă totală de ... lei din care, ... lei aferente impozitului pe profit și ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, sunt datorate de petentă.

C. Cu privire la susținerea petentei, potrivit căreia, reverificarea societății și emiterea unei noi decizii trebuia să aibă în vedere faptul că la data de 08.12.2010 era înregistrată la Tribunalului Hunedoara, acțiunea în care se disputa impozitul pe profit și TVA din prima decizie de impunere, împrejurare ce constituie un motiv temeinic justificat pentru a se dispune suspendarea controlului fiscal după emiterea deciziei de soluționare nr. .../...2010, se rețin următoarele:

Prevederile OG nr.29/2011 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“La articolul 218, după alineatul (2) se introduce un nou alineat, alineatul (3), cu următorul cuprins:

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin.(2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă.”

Ca urmare, prevederea legală prin care s-a stabilit legătura între atacarea la instanță a deciziei de soluționare și încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare, a fost introdusă prin OG nr.29 din 31 august 2011, publicată în Monitorul Oficial nr.626 din 02 septembrie 2011, în vigoare începând cu data de 17 septembrie 2011, conform art.III din același act normativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că actul administrativ încheiat inițial a fost Decizia de impunere nr.../...2010, decizie care a fost desființată de către DGFP Hunedoara prin Decizia nr.../...2010, în cauză fiind incidente dispozițiile Ordinului nr.519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL Brad împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2011 cu privire la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din Brad
- Administrația județeană a finanțelor publice Hunedoara, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.450/2013.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,