

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. 672 din 11 august 2011
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" S.R.L.
din municipiul x, județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x iunie 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x iunie 2011, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L. din municipiul x**, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x mai 2011*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de x mai 2011, comunicate societății comerciale la data de x iunie 2011.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – 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. Prahova sub nr. x/x iunie 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.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul x, x – județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are **codul unic de înregistrare x** cu atribut fiscal **RO**.

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

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

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

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] Subscrisa SC x SRL, [...], prin administrator x, în temeiul art.205, 207 din OG nr.92/2003 [...], formulăm prezenta:

CONTESTAȚIE

Împotriva sumelor stabilite în *Decizia de impunere nr.x/x.05.2011 emisă [...]*, în baza *Raportului de Inspecție Fiscală nr.x/x.05.2011*.

CONSIDERENTELE

Care au stat la baza acestei contestații au fost generate de organul de control prin interpretarea forțată a *Codului fiscal* și stabilirea în răspunderea SC x SRL a unor *obligații suplimentare de plată [...]*.

În stabilirea acestor obligații, prin Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală și-a argumentat aceste măsuri plecând de la următoarele aspecte (superficiale și artificiale considerăm noi) **ce cădeau în sarcina furnizorilor:**

–unele din facturi (menționate în cuprinsul deciziei și RIF) nu aveau înscrise **datele de identificare ale delegatului** (codul numeric personal, seria și nr. actului de identitate, semnătura delegatului), data și ora expedierii bunurilor, semnătura de primire;

–neprezentarea **certificatelor privind calitatea** mărfurilor care să fie anexate facturilor;

–nedeținerea în totalitate și la termen, **de către furnizori**, a declarațiilor și deconturilor fiscale (menționate în cuprinsul deciziei și RIF), la organul fiscal.

Ținând cont de aceste considerente, ne întemeiem **Contestația** pe următoarele motive de fapt și de drept, după cum urmează:

A. Motivele de fapt:

Referitor la Impozitul pe profit

Impozitul pe profit suplimentar în sumă de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, a fost stabilit greșit de organul de control cu încălcarea prevederilor legale deoarece:

Pentru anul 2008:

În perioada ianuarie–martie 2008 SC x SRL a **aprovizionat legal** mărfuri de la SC x SRL x **pe baza** a x **facturi** în sumă totală de x lei din care TVA x lei, **facturi care cuprindeau toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155, alin.(5) Cod fiscal, îndeplinind calitatea de document justificativ.** Citind cu atenție Codul fiscal și Normele de aplicare valabile începând cu anul 2007 (momentul intrării în UE) aspectele menționate de organul fiscal privind **datele de identificare ale delegatului** nu sunt obligatorii, neregăsindu-se în conținutul art.155 **“Facturarea”** din Codul fiscal.

[...]. Dimpotrivă, referitor la semnăturile delegaților care în accepțiunea organului fiscal sunt obligatorii, Codul fiscal la art.155 (6) menționează **“Semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii”**.

De asemenea în cuprinsul Codului Fiscal nu se regăsesc prevederi referitoare la obligativitatea anexării la factură a certificatului privind calitatea mărfurilor, ca o condiție a deductibilității acesteia.

[...] Actele normative în vigoare prevăd pentru organele fiscale obligații clare să aplice această procedură, singura sancțiune pentru cumpărător prevăzută de Codul fiscal fiind cea de la art.21, alin.4, lit.r [...].

În cazul SC x SRL acest lucru nu este valabil, societatea nefiind declarată inactivă de organul fiscal, [...].

Pentru anul 2009:

În luna iulie 2009 SC x SRL a **aprovizionat legal** mărfuri de la SC x SRL x **pe bază** de **factură** în sumă totală de x lei din care TVA x lei, **factură ce cuprinde toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155, alin.(5) Cod fiscal, îndeplinind calitatea de document justificativ.**

La fel ca și în cazul anterior, aspectele menționate de organul fiscal privind **datele de identificare ale delegatului** nu sunt obligatorii, neregăsindu-se în conținutul art.155 **“Facturarea”** din Codul fiscal.

[...] Organul fiscal invocă adresa nr.x/x.03.2011 a DGFP Ilfov prin care i s-a comunicat că SC x SRL a fost declarată inactivă începând cu 07.10.2011.

Întradevăr, Codul fiscal prevede la art.21, alin.4, lit.r că sunt nedeductibile [...], dar suspendarea a intervenit în 07.10.2011 [corect 07.10.2010], în anul 2009 această firmă nefiind inactivă.

[...] O altă argumentație a organului de control depășind limita **atribuțiilor și competențelor**, neprevăzută în Codul fiscal, este invocarea obiectului de activitate principal al SC x SRL “activități ale agenților de publicitate”. Conform legii orice societate poate să desfășoare activități secundare cod CAEN, diferite de obiectul de activitate principal, această situație nefiind condiție de nedeductibilitate.

Tot în anul 2009, respectiv în luna august SC x SRL a **aprovizionat legal** mărfuri de la SC x SRL București **pe bază** de **factură** în sumă totală de x lei din care TVA x lei, **factură ce**

cuprinde toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155, alin.(5) Cod fiscal, îndeplinind calitatea de document justificativ.

La fel ca și în cazurile anterioare, aspectele menționate de organul fiscal privind **datele de identificare ale delegatului** nu sunt obligatorii, neregăsindu-se în conținutul art.155 "Facturarea" din Codul fiscal.

[...] **Recapitulând motivele de fapt referitoare la impozitul pe profit suplimentar și accesoriile aferente stabile de organul fiscal prin interpretarea forțată și eronată a legislației fiscale concluzionăm următoarele:**

–SC x SRL a **aprovizionat legal** mărfuri de la SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL București, pe bază de facturi în sumă totală de x lei din care TVA x lei, **facturi ce cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155, alin.(5) Cod fiscal, îndeplinind calitatea de document justificativ pentru înregistrarea** aprovizionării de marfă, conform OMFP nr.2374/2007, pct.11 care completează Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a [...].

–pe baza acestor facturi SC x SRL a **întocmit nota de recepție** – document justificativ pentru înregistrarea mărfurilor în patrimoniul societății [...].

[...] –După intrarea în gestiune pe bază de notă de recepție, marfa a fost comercializată întocmindu-se facturi de vânzare către clienți, înregistrându-se concomitent cu veniturile impozabile din vânzarea mărfurilor cont 707 și descărcarea pe cheltuieli a acestor mărfuri cont 607 [...].

–Făcându-se dovada efectuării operațiunii și intrării în gestiune pe baza documentelor justificative mai sus menționate, cheltuielile cu mărfurile nu intră sub incidența art.21, alin.4, lit.f din Codul fiscal.

[...] **Referitor la TVA**

TVA suplimentar în sumă de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, a fost stabilit greșit de organul de control cu încălcarea prevederilor legale deoarece:

[...] –Întrucât activitatea de cumpărare-vânzare marfă intră în sfera operațiunilor impozabile menționate la art.128 Cod fiscal, iar SC x SRL a vândut această marfă către terți colectând TVA, avea dreptul la deducerea TVA, conform art.145 din Codul fiscal. [...].

– **SC x SRL îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute la art.146 [...].**

–Facturile de aprovizionare au fost prezentate pentru control, în original, conform pct.46 din Normele la Codul fiscal [...].

–**SC x SRL și-a exercitat corect dreptul de deducere prin decontul de taxă conform art.147¹ [...].**

–argumentăm dreptul de deducere și prin prisma Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007 emisă de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE [...].

–La achiziția mărfurilor, persoanele obligate la plata TVA erau furnizorii SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL conform art.150 din Codul fiscal [...].

–Corelând art.150 cu art.158 cod fiscal, responsabilitatea plății TVA la bugetul de stat revine furnizorilor SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL [...].

– la **data cumpărării** de marfă de către SC x SRL, furnizorii SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL **organele fiscale deși aveau obligația nu au declarat aceste firme inactive** conform art.78 din Codul de procedură fiscală **pentru a fi aplicabile prevederile art.11 (1²) [...].**

–referitor la **răspunderea cumpărătorului, Codul fiscal este foarte explicit la art.151² [...].**

Citind cu atenție acest articol, SC x SRL nu se regăsește în această situație, deoarece:

–facturile au fost emise;

–facturile nu cuprind date incorecte/incomplete [...];

–valoarea taxei este menționată corect. [...].”

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

* Inspekția fiscală, finalizată la data de x mai 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de constituire, declarare și virare a **impozitului pe profit** și a **taxei pe valoarea adăugată** datorată bugetului de stat în perioada 01 ianuarie 2008 – 30 septembrie 2010 de către S.C. "x" S.R.L..

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspekție fiscală nr. x din data de x mai 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr. x din x mai 2011.

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

"[...] Impozit pe profit

[...] Anul 2008

[...] *Inspekția fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de x lei, ca urmare a faptului că societatea a evidențiat în perioada ianuarie – martie 2008 cheltuieli cu mărfurile vândute și prestările de servicii, facturate de furnizorul SC x SRL x (anexa nr.x).*

Astfel, S.C. x S.R.L. a înregistrat facturi de achiziții bunuri (legume și fructe destinate revânzării) și prestări de servicii (transport și manipulare marfă) de la S.C. x S.R.L. în valoare totală de x lei, din care TVA x lei, după cum urmează:

• **În luna ianuarie 2008**, a fost înregistrat un nr. de **x (x) facturi** în valoare totală de **x lei**, din care **TVA x lei**, ce fac parte din x (x) carnete diferite, respectiv:

– din carnetul seria x nr. x, facturile nr.x, pentru care, data emiterii înscrisă a fost: x.01.2008, x.01.2008, x.01.2008 și x.01.2008;

Referitor la modul de întocmire a facturilor arătăm că la rubrica "Date privind expediția", toate cele x facturi cuprind doar mențiunile: AUTO la "Mijlocul de transport" și TIR la "Nr. mijlocului de transport"; nu au fost completate rubricile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului (codul numeric personal, seria și nr. actului de identitate, semnătura delegatului).

– din carnetul seria x nr. x – x, factura nr.x având înscrisă data de x.01.2008; aceasta nu are înscrise datele de identificare ale delegatului ([...]), semnătura delegatului, data și ora expedierii bunurilor, semnătura de primire.

– din carnetul seria x nr. x – x, facturile nr.x/x.01.2008, x/x.01.2008, x/x.01.2008; menționăm că:

– factura nr.x/x.01.2008, la rubrica "Date privind expediția", nu are înscrise: numele delegatului, codul numeric personal, seria și nr. actului de identitate, nr. de înmatriculare al mijlocului de transport, ora expedierii și semnătura delegatului; s-a înscris doar mențiunea TIR la "Mijloc de transport".

[...].

• **În luna februarie 2008**, a fost înregistrat un nr. de **x (x) facturi** în valoare totală de **x lei**, din care **TVA x lei**, ce fac parte din x (x) carnete diferite, [...].

• **În luna martie 2008**, a fost înregistrat un nr. de **x (x) facturi** în valoare totală de **x lei**, care include **TVA de x lei**, [...].

[...] *Societatea nu a prezentat certificate privind calitatea mărfurilor care să fie anexate facturilor emise de S.C. x S.R.L., fiind înscrisă denumirea generică "măslina neagră".*

Din consultarea portalului Fisc Net – Aplicația A.N.A.F. INFO PC – Pregătirea Controlului a rezultat că tranzacțiile ce se raportează în declarația informativă 394, declarate de S.C. x S.R.L. nu corespund celor declarate de unitatea verificată, pentru întreaga perioadă analizată.

[...] *Rezultă astfel că, S.C. x S.R.L., în calitate de furnizor al S.C. x S.R.L. nu a raportat livrări în declarațiile obligatorii și în declarația informativă 394.*

În evidența Oficiului Național al Registrului Comerțului, S.C. x S.R.L. apare ca fiind sub incidența Legii nr.85/2006, în stare de faliment de la data 06 octombrie 2009.

[...] *Având în vedere comportamentul fiscal mai sus menționat al furnizorului S.C. x S.R.L. x, au fost întocmite adresele [...] referitoare la solicitarea unui control încrucișat.*

Prin adresa nr.x/x.05.2011, emisă de D.G.F.P. a județului Ilfov, [...], a fost comunicat procesul verbal încheiat la data de x aprilie 2011, potrivit căruia s-au constatat următoarele:

– S.C. x S.R.L. se află în stare de faliment și a fost reprezentată de lichidatorul judiciar;

– Nu au fost prezentate documente justificative aferente livrărilor către S.C. x S.R.L.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile prezentate la control, existând suspiciunea că acestea nu sunt reale. În consecință, în temeiul art.6 din Codul de procedură fiscală, [...] și respectiv art.105 alin.(1) din același act normativ [...], este susținută **nedeductibilitatea cheltuielilor** în sumă de **x lei**, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal [...].

Luând în calcul cheltuielile nedeductibile în cuantumul menționat, inspecția fiscală a stabilit o bază impozabilă de **x lei**, față de profitul impozabil în sumă de **x lei**, determinat de societate.

Impozitul stabilit la control este în sumă de **x lei** (anexa nr.x), cu o diferență de **x lei**, față de impozitul în sumă de **x lei** declarat de societate.

Anul 2009

[...] Inspecția fiscală a stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă totală de **x lei**, reprezentând cheltuieli privind mărfurile vândute (**x**), ai căror furnizori au fost S.C. x S.R.L. x și S.C. x S.R.L. București. Referitor la aceste societăți, au fost reținute aspecte care au avut drept consecințe fiscale similare celor prezentate anterior (S.C. x S.R.L. x), [...].

[...] În luna iulie 2009 unitatea verificată a înregistrat achiziții de mărfuri (**x**) de la S.C. x S.R.L. x, în valoare totală de **x lei** (**x lei** valoare fără TVA + **x lei** TVA) – (anexa nr.x), sumă achitată în totalitate prin virament bancar.

Factura prezentată de S.C. x S.R.L. nu cuprinde toate datele privind expediția bunurilor livrate [...].

Din consultarea portalului Fisc Net – Aplicația A.N.A.F. INFO PC – Pregătirea Controlului, a rezultat că în dosarul fiscal al societății nu figurează depuse la organul fiscal declarații obligatorii sau informative.

Prin adresele [...] înaintate D.G.F.P. a județului Ilfov, a fost solicitat un control încrucișat la S.C. x S.R.L. x. Organul fiscal competent a comunicat răspunsul [...], din care rezultă faptul că societatea a fost declarată inactivă începând cu 07.10.2010 și înregistrează în fișa pe plătitor editată la 18.02.2011, obligații neachitate în sumă totală de **x lei**, [...].

[...] S.C. x S.R.L. a înregistrat în luna august 2009 o achiziție de **x** de la S.C. x S.R.L. București în valoare totală de **x lei** (**x lei** valoare fără TVA + **x lei** TVA) – (anexa nr.x), achitată prin virament bancar.

Factura prezentată de S.C. x S.R.L. nu cuprinde toate datele privind expediția bunurilor livrate [...].

Situația declarațiilor depuse la organul fiscal, existente în dosarul fiscal ([...]) se prezintă astfel:

a) declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național a fost depusă numai pentru semestrul II 2007;

b) decontul de taxă pe valoarea adăugată a fost depus pentru trim.I și trim.II 2008, în care, nu figurează declarate livrări și achiziții de bunuri și servicii, [...].

c) declarația 100 [...] a fost depusă numai pentru trim.I și trim.II 2008.

Astfel, S.C. x S.R.L. **nu a declarat livrare în luna august 2009**, corespunzătoare achiziției înregistrată și declarată de S.C. x S.R.L.

[...] Profitul impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală este în sumă de **x lei** (**x lei** + **x lei**), iar impozitul aferent este de **x lei**, cu o diferență în sumă de **x lei** față de impozitul declarat de societate (**x lei** – **x lei**).

[...] Concluzii ale inspecției fiscale asupra perioadei analizate (01.01.2008 – 30.09.2010):

– S.C. x S.R.L. a înregistrat în contabilitate un impozit pe profit în sumă totală de **x lei** și a declarat suma de **x lei**.

– Impozitul stabilit la control este în sumă de **x lei** (**x lei** impozit pe profit + **x lei** impozit minim), față de care, rezultă un impozit neconstituit de societate în sumă de **x lei** (**x lei** – **x lei**) și un debit nedeclarat în sumă de **x lei** (**x lei** – **x lei**).

– Organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **x lei** și respectiv **x lei**, [...].

Recapitulând, constatările referitoare la impozitul pe profit aferent perioadei analizate, obligațiile de plată stabilite suplimentar totalizează x lei (anexa nr.x), reprezentând:

- diferență suplimentară: x lei;
- majorări de întârziere în sumă totală de x lei;
- penalități de x lei

Majorările de întârziere au fost calculate conform prevederilor art.119 și 120 din O.G. nr.92/2003 [...].

[...] Taxa pe valoarea adăugată

[...] TVA deductibilă

În perioada supusă verificării S.C. x S.R.L a dedus TVA în sumă de x lei (anexa nr.x).

Față de taxa pe valoarea adăugată deductibilă determinată de societate, la control s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată deductibilă de x lei, **cu x lei mai puțin**, datorită exercitării de către societate, în mod eronat, a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziții de bunuri și servicii de la furnizori interni (menționați în anexele nr.x și x la prezentul proces-verbal), astfel:

– pentru achiziții de bunuri și servicii pentru care nu a fost posibilă stabilirea provenienței bunurilor, respectiv identificarea adevăraților furnizori, așa cum s-a prezentat detaliat la capitolul "Impozit pe profit" (S.C. x S.R.L. x, S.C. x S.R.L.x, S.C. x S.R.L. București), S.C. x S.R.L a dedus TVA în sumă totală de x lei (anexa nr.x); **în condițiile nedeclarării TVA colectată de către furnizori** (așa cum am arătat anterior) nu au fost respectate prevederile art.134.1 din Codul fiscal, [...]; nejustificarea realității operațiunilor (așa cum rezultă din răspunsul la controlul încrucișat) nu poate susține prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal [...].

[...] TVA de plată/rambursat

[...] Față de taxa pe valoarea adăugată de recuperat înregistrată de societate în perioada verificată, la control s-a stabilit TVA de plată în sumă de x lei, **cu o diferență de x lei**, rezultat ca urmare a **majorării taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de x lei, cât și diminuării taxei pe valoarea adăugată deductibile cu suma de x lei**, așa cum am arătat mai sus.

Pentru perioada supusă prezentei inspecții fiscale, s-a constatat că societatea a declarat TVA de rambursat în sumă totală de x lei, mai puțin cu x lei față de taxa de rambursat înregistrată în contabilitate (x lei – x lei).

Diferența suplimentară stabilită la control, rămasă după luarea în calcul a TVA cu drept de rambursare neînscrisă în deconturi de către societate, este de x lei (x lei – x lei).

[...] Majorările de întârziere aferente TVA de plată suplimentară, calculate de inspecția fiscală totalizează x lei, iar penalitățile x lei (anexa nr.x). [...]."

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 x mai 2011**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat de către S.C. "x" S.R.L. x în perioada 01 ianuarie 2008 – 30 septembrie 2010.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "x" – cod CAEN x.

Inspecția fiscală a cuprins perioada ianuarie 2008 – septembrie 2010, iar în urma controlului, conform **Deciziei de impunere nr. x/x mai 2011** emisă de A.I.F. Prahova, s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei:

- impozit pe profit x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit x lei;

- taxă pe valoarea adăugată x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA x lei.

Motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare de plată au fost prezentate pe larg mai sus, la pct.II din prezenta decizie.

* **Prin contestația formulată**, S.C. "x" S.R.L. contestă integral diferențele stabilite suplimentar de plată, în sumă totală de x lei.

În susținerea contestației, având în vedere considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare de plată consemnate în Decizia de impunere nr.x/x mai 2011, societatea comercială consideră că organele de control au aplicat eronat prevederile Codului fiscal în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu mărfurile și dreptul de deducere a TVA deductibilă aferente achizițiilor de bunuri și servicii de la cei xi furnizori ai săi menționați în Raportul de inspecție fiscală nr.x/x mai 2011.

Astfel, societatea comercială contestatoare susține că a aprovizionat legal, în perioada supusă inspecției fiscale, mărfurile de la furnizorii S.C. "x" S.R.L., S.C. "x" S.R.L. și S.C. x" S.R.L., pe bază de facturi în sumă totală de x lei, din care TVA deductibilă în sumă de x lei, facturi ce cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, îndeplinind calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor consemnate în ele – conform Reglementărilor contabile conform cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

În ceea ce privește constatările controalelor încrucișate efectuate la cei x furnizori, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, susține că acestea nu au relevanță în stabilirea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu mărfurile și în acordarea dreptului de deducere a TVA deductibilă, întrucât deficiențele constatate privind neîndeplinirea obligațiilor declarative fiscale de către cele x societăți comerciale furnizoare nu pot fi imputate societății comerciale cumpărătoare, astfel încât nu este de acord cu încadrarea în prevederile art.21 alin.(4) lit.f) stabilită de inspecția fiscală prin care, în mod eronat, consideră că facturile emise de acești furnizori nu au fost acceptate ca documente justificative.

Referitor la constatarea că furnizorul S.C. "x" S.R.L. apare în stare de faliment din data de 06 octombrie 2009, societatea comercială contestatoare consideră că aceasta nu are susținere legală, Codul fiscal neavând nicio prevedere în acest sens prin care să condiționeze deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, mai ales că falimentul *"... a fost declarat la peste 17 luni după aprovizionarea cu marfă"*.

Legat de faptul că, începând cu data de 07 octombrie 2010, furnizorul S.C. "x" S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv prin ordin al președintelui A.N.A.F., de asemenea societatea comercială contestatoare susține că această constatare nu are nicio relevanță, întrucât relațiile comerciale cu acest furnizor, care fac obiectul inspecției fiscale, s-au derulat în anul 2009. Astfel, în acest caz, nu pot fi aplicate prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal.

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

Argumentele invocate în contestație nu corespund situației de fapt fiscale consemnată în Raportul de inspecție fiscală din 27 mai 2011, astfel încât nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

– Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de x mai 2011, organele de control au constatat că, în perioada supusă verificării – respectiv ianuarie 2008 – septembrie 2010, S.C. "x" S.R.L. x a înregistrat achiziții de bunuri și servicii în sumă totală de x lei (înregistrate apoi pe cheltuieli) și a dedus TVA deductibilă în sumă de x lei (prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF), din care:

– **x lei cheltuieli** aferente celor x de facturi având înscrise ca emitent S.C. "x" S.R.L., cu **TVA aferentă de x lei;**

– **x lei cheltuieli** aferente facturii având înscris ca emitent S.C. "x" S.R.L., cu **TVA aferentă de x lei;**

– **x lei cheltuieli** aferente facturii având înscris ca emitent S.C. "x" S.R.L., cu **TVA** aferentă de **x lei**;

dar facturile care au stat la baza acestor achiziții nu au fost considerate la control drept documente justificative, întrucât toate aceste facturi au fost emise fără respectarea normelor legale în vigoare, respectiv la rubrica "*Date privind expediția*" nu au fost completate informațiile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului, ora la care s-a efectuat expedierea, numărul de identificare al mijlocului de transport, lipsește semnătura delegatului și semnătura de primire etc..

– În urma controlului încrucișat efectuat în data de x aprilie 2011 la S.C. "x" S.R.L. s-a constatat că acest furnizor se află în stare de faliment și a fost reprezentat de lichidatorul judiciar, care însă nu a prezentat niciun document justificativ privind livrările de bunuri și servicii consemnate în cele x de facturi "emise" în perioada 10 ianuarie – 14 martie 2008 către S.C. "x" S.R.L. (în valoare de x lei, plus TVA în valoare de x lei), neputându-se astfel confirma realitatea tranzacțiilor comerciale înscrise în aceste "facturi".

De asemenea, din consultarea bazei de date a A.N.A.F., a rezultat că livrările declarate de S.C. "x" S.R.L., prin Declarația informativă cod 394, nu corespund cu achizițiile declarate de societatea comercială contestatoare, pentru întreaga perioadă analizată, întrucât această declarație a fost depusă de societatea comercială furnizoare numai pentru semestrul I al anului 2007. În ceea ce privește decontul lunar de TVA acesta a fost depus numai pentru perioada ianuarie – decembrie 2008, iar în deconturile aferente perioadei ianuarie – martie 2008, în care au fost "emise" cele x de facturi, la rândul de TVA colectată nu a fost înscrisă nicio sumă.

– La controlul încrucișat efectuat în luna martie 2011 la S.C. "x" S.R.L. s-a constatat că acest furnizor a fost declarat contribuabil inactiv din data de 07 octombrie 2010, iar în fișa pe plătitor, editată la data de 18 februarie 2011, figurează cu obligații fiscale declarate și neachitate în sumă totală de x lei. Și în cazul acestei societăți comerciale, din consultarea bazei de date a A.N.A.F., a rezultat că în dosarul fiscal nu sunt depuse la organul fiscal teritorial declarațiile informative, prin care să se confirme livrarea de mărfuri efectuată de acest furnizor către S.C. "x" S.R.L., înscrisă în factura seria x nr.x/x iulie 2009 (în valoare de x lei, plus TVA în valoare de x lei).

– În ceea ce privește achiziția de mărfuri înscrisă în factura seria x nr.x/x august 2009, având ca emitent furnizorul S.C. "x" S.R.L., organele de inspecție fiscală, în urma consultării bazei de date a A.N.A.F., au constatat că acest furnizor a depus declarația informativă cod 394 numai pentru semestrul II al anului 2007, iar ultimele deconturi de TVA au fost depuse pentru trimestrele I și II ale anului 2008, astfel că nu s-a putut confirma realitatea operațiunii din luna august 2009 (trim.III) consemnată în factura mai sus menționată.

– Pentru considerentele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că facturile de achiziție de bunuri și servicii care au făcut obiectul inspecției fiscale din x mai 2011, nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de document justificativ pentru beneficiarul S.C. "x" S.R.L., conform prevederilor H.G. nr.831/1997, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până în luna februarie 2009), Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi.

Chiar dacă operațiunile au fost reale, așa cum se susține 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. Ori, așa cum am arătat mai sus, nu se cunosc adevăratele societăți comerciale furnizoare, deci nu se poate afirma că acestea sunt persoane impozabile, plătitoare de TVA.

Operațiunile consemnate în facturile analizate la control nu trebuiau înregistrate în contabilitate, iar bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență, conform prevederilor art. 6 din H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până în luna februarie 2009), respectiv:

“Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.”

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile 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 **x lei** și **nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă** în sumă totală de **x lei** înscrisă în facturile susmenționate, care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(9), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.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;

[...] Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5);

[...] Art. 154. – [...] (4) Persoanele înregistrate:

a) conform art. 153 vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clienților;”

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu mărfurile și serviciile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare în relația cu cei trei furnizorii care au dovedit un comportament fiscal inadecvat în perioada în care s-au emis facturile analizate la control, 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.”

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 mărfuri 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.”

Documentele justificative invocate în contestație pentru deducerea cheltuielilor și a TVA deductibilă aferentă, respectiv **notele de intrare recepție**, nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației întrucât **aceste documente nu dovedesc proveniența mărfurilor, ci doar intrarea în gestiune a acestora.**

Însă, acordarea deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA deductibilă se face având în vedere factura de achiziție, ca document justificativ principal pentru dovedirea provenienței bunurilor.

În cazul de față, așa cum am arătat mai sus, facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către societatea comercială contestatoare au fost emise de societăți comerciale “furnizoare” care, în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date a A.N.A.F., nu s-au confirmat ca și livrări efectuate de cei trei furnizori, astfel că aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică a societății comerciale contestatoare.

Față de cele prezentate mai sus, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei, din care x lei debite suplimentare la impozitul pe profit și TVA, iar x lei accesorii de plată aferente acestor debite (majorări și penalități de întârziere) – calculate la inspecția fiscală în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială “x” S.R.L., cu sediul în municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x mai 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, 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 x lei – din care:**
 - *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată x lei;*
 - *majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar x lei;*
 - *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată x lei;*
 - *majorări de întârziere aferente TVA suplimentară de plată x 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 Ploiești.

DIRECTOR EXECUTIV,