

DECIZIA nr.45 din 16.08. 2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.2011 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de lei reprezentând: impozit pe profit (lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei) taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei).

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual, confirmată cu ștampila societății și a fost depusă în termenul legal, conform prevederilor art.206 și 207 pct. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 R privind Codul de procedură fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, S.C. X S.R.L., în susținerea contestației motivează următoarele :

1.

* Motivația organelor de inspecție fiscală privind apariția unor date suplimentare “nu are legătură cu societatea petentă deoarece cele trei societăți: SC T SRL, SC A SRL și SC K SRL, care susțin că nu au avut relații cu S.C. X S.R.L. nu este justificată.”

* “Organul de control din B care a controlat aceste societăți are susțineri incomplete având în vedere că” :

- Gestionarea documentelor cu regim special se face de același administrator care a declarat și ștampila SC A SRL sustrasă. Neînregistrarea facturilor emise de această societate este doar vina ei.

- Neînregistrarea de către SC K SRL a facturilor emise și ștampilate de ea este considerată eroarea cumpărătorilor și nu a emitentului facturilor.

- S.C. X S.R.L. “a fost corectă lună de lună” și nu avea cunoștință că furnizorii nu raportează facturile.

- “Se afirmă în actul de control că în perioada 01.01.2010 - 30.06.2010 nu au existat relații comerciale dar de declarația informativă 394 din această perioadă nu se vorbește nimic având în vedere că termenul acestei declarații a fost 25.01.2011 iar actul de control este din 15.02.2011, deci la data controlului această declarație era depusă deja.”

- Conform adresei de răspuns privind SC T SRL, această societatea nu a avut relații comerciale cu petenta, dar nu au fost verificate documentele cu regim special emise de societate.

- “Toate documentele pe care controlul le-a evidențiat de la cele trei societăți sunt documente justificative în conformitate cu prevederile din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și OMF 3512/2008 privind Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile...”

2. Art.21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal invocat de organele de inspecție fiscală nu are nici o legătură cu cele trei societăți menționate mai sus deoarece acestea au vândut marfă, nu au prestat servicii de management petentei.

Față de motivațiile de mai sus, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.2011, “deoarece controlul încrucișat trebuia să facă modificări la cele 3 societăți care nu au raportat facturile emise și în nici un caz la S.C. X S.R.L. care a avut un comportament fiscal impecabil.”

II Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la S.C. X S.R.L. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală 2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.2011 prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma suplimentară

totală de lei reprezentând: impozit pe profit (lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei) taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei), urmare a înregistrării de către petentă a unor facturi având la emitenți: SC T SRL - CIF , SC A SRL - CIF RO , SC K SRL - CIF - , - societăți cu care petenta nu a avut relații economice, facturi având înscris CUI aparținând altor societăți decât celor înscrise pe facturi (SC B SRL, SC I SRL, SC D SRL), precum și facturi având la emitenți societăți neplătitoare de TVA (SC G SRL, SC V SRL, SC M SRL, SC Z SRL SC Z SRL, SC L SRL, SC C SRL, SC J SRL, SC VI SRL, SC R SRL, SC E SRL) sau inactive (SC EU SRL, SC CH SRL), conform anexelor 11 -14, 20 la RIF 2011.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor societății petentei cât și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de lei reprezentând: impozit pe profit (lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei) taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei).

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la S.C. X S.R.L. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală 2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.2011 prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma suplimentară totală de lei reprezentând: impozit pe profit (lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei) taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei).

Pentru perioada verificată (01.08.2008-31.12.2010), s-au stabilit următoarele:

1. Impozit pe profit

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de lei aferentă cheltuielilor nedeductibile în cuantum de lei (lei în anul 2008, lei în anul 2009, lei + lei în anul 2010) aferente unor facturi având la emitenți: SC T SRL, SC A SRL și, respectiv SC K SRL, societăți cu care petenta nu a avut relații economice, facturi având înscris CUI aparținând altor societăți decât celor emitențe, precum și facturi având la emitent societăți inactive. Prin înregistrarea cheltuielilor corespunzătoare acestor facturi ca fiind deductibile, S.C. X S.R.L. a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit. f) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

Pentru diferențele de impozit pe profit constatate, în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări în sumă de și penalități în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art. 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa 6 la RIF 2011).

Taxă pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au diminuat taxă pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de lei (lei în anul 2008, lei în anul 2009, lei în anul 2010), aferentă unor facturi având la emitenți: SC T SRL - CIF , SC A SRL - CIF RO , SC K SRL - CIF - - societăți cu care petenta nu a avut relații economice, facturi având înscris CUI aparținând altor societăți decât celor înscrise pe facturi (SC B SRL, SC I SRL, SC D SRL), precum și facturi având la emitenți societăți neplătitoare de TVA (SC G SRL, SC V SRL, SC M SRL, SC Z SRL SC Z SRL, SC L SRL, SC C SRL, SC J SRL, SC VI SRL, SC R SRL, SC E SRL) sau inactive (SC EU SRL, SC CH SRL), conform anexelor 11 -14, 20 la RIF 2011.

Pentru diferențele de taxă pe valoarea adăugată constatate, în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei, în

conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art. 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa 10 la RIF 2011).

Societatea petentă contestă cele două decizii menționate anterior, din motivele arătate la pct.I al prezentei decizii.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr.571 / 2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

1. Cu privire la motivația petentei că apariția unor date suplimentare “nu are legătură cu societatea petentă deoarece cele trei societăți: SC T SRL, SC A SRL și SC K SRL, care susțin că nu au avut relații cu S.C. X S.R.L. nu este justificată”, se reține că potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală : “Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspekțiilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.” Urmare a verificărilor încrucișate efectuate de organele competente la SC TSRL, SC A SRL și SC K SRL, s-au întocmit PV nr.2011, nr.2011 și nr.2011 conform cărora aceste societăți nu au avut relații economice cu S.C. X S.R.L. De asemenea organele AIF Tulcea au întocmit adresa “Furnizare date înscrise în declarațiile recapitulative 394” nr.2010. În urma verificării “Declarației recapitulative 394” s-a constatat că petenta a declarat aprovizionări de la societăți neplătitoare de TVA, respectiv societăți având alt cod unic de înregistrare. Având în vedere elementele noi apărute, menționate anterior, organe de inspekție fiscală au întocmit Referatul pentru solicitarea reverificării nr.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de reverificare nr.2011 aprobată de conducătorul activității de inspekție fiscală. Din cele menționate mai sus rezultă că reverificarea S.C. X S.R.L. pentru impozitul pe profit și TVA s-a făcut cu respectarea prevederilor art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

2. Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei că “organul de control din B care a controlat aceste societăți are susțineri incomplete având în vedere că” gestionarea documentelor cu regim special se face de același administrator care a declarat și ștampila SC A SRL sustrasă, întrucât cfm. notei explicative menționată în adresa AFP nr.2011:

- “în luna 2008, ștampila societății i-a fost sustrasă din mașina personală în mod abuziv” aspect justificat cu sesizarea depusă la poliție în data de 2008;

- “societatea a achiziționat de la librărie cu bon fiscal **facturi fără serie**”, ori facturile înregistrate de S.C. X S.R.L. și neînregistrate de SC A SRL **sunt înseriate**;

- “În baza deciziei nr.2007 conform OMFP 2226/2006, SC A SRL, se stabilește plaja de numere începând de la nr.;

- În perioada ianuarie - decembrie 2008, societatea a folosit aceeași plajă de numere pentru facturi și chitanțe ca în anul 2007, **neînseriate** și a emis 8 facturi, de la nr. până la nr., numere alocate conform deciziei nr.2008.

- În baza deciziei nr.2009, conform OMFP 2226/2006, SC A SRL stabilește ca seria facturilor și chitanțelor să fie ... și plaja de numere să fie”

- Conform O.M.F.P. Nr. 2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la [art. 1](#) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“...[ART. 4](#)

(1) Normele de întocmire și utilizare a facturii sunt cele prevăzute în [anexa nr. 3](#), care face parte integrantă din prezentul ordin, și se aplică numai de către persoanele stabilite în România, în conformitate cu prevederile [art. 125¹](#) alin. (2) din Codul fiscal. Pentru facturile transmise pe cale electronică se aplică prevederile [art. 155](#) din Codul fiscal...

[ANEXA 3](#)

Normele de întocmire și utilizare a facturii

Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului...

ANEXA 4

Norme privind regimul intern de numerotare a facturii

1. Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.

2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.

Anual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.

În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.

3. Persoanele prevăzute la [art. 1](#) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.”

3. Referitor la furnizorul SC K SRL, motivația S.C. X S.R.L. că “Se afirmă în actul de control că în perioada 01.01.2010 - 30.06.2010 nu au existat relații comerciale dar de declarația informativă 394 din această perioadă nu se vorbește nimic având în vedere că termenul acestei declarații a fost 25.01.2011 iar actul de control este din 15.02.2011, deci la data controlului această declarație era depusă deja”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- Nr. facturilor înregistrate de S.C. X S.R.L. și neînregistrate de SC K SRL aparțin altei plaje de numere decât cele găsite de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, conform P.V. nr.2011 în evidența financiar contabilă a SC K SRL.

- Organele AIF Tulcea au întocmit adresa “Furnizare date înscrise în declarațiile recapitulative 394” nr.2010. În urma verificării “Declarației recapitulative 394” s-a constatat

că petenta a declarat aprovizionări de la SC K SRL în condițiile în care furnizorul nu a declarat livrări către S.C. X S.R.L. în perioada 01.01.2010 - 30.06.2010.

- Conform PV nr.2011 întocmit de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală : “Referitor la solicitarea de control încrucișat cu nr.2010 prin care Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea ne solicită verificarea relațiilor comerciale dintre SC K SRL și S.C. X S.R.L. din perioada 01.01.2010 - 30.06.2010, conform notei explicative anexată între societățile menționate mai sus nu au existat relații comerciale în perioada 01.01.2010 - 30.06.2010.”

4. Motivația petentei “Conform adresei de răspuns privind SC T SRL, această societatea nu a avut relații comerciale cu petenta, dar nu au fost verificate documentele cu regim special emise de societate”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât cfm. adresei nr.2011:

- facturile fiscale solicitate spre verificare ...care au făcut obiectul controlului încrucișat nu au fost înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului SC T SRL, în jurnalul de vânzări aferent perioadei 01.07.2009 - 31.12.2009, în balanța de verificare, nefiind declarată prin deconturile de TVA întocmite de contribuabil pentru perioada respectivă și nici declarată prin declarația informativă 394 pentru livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național.

- referitor la bunurile care fac obiectul tranzacțiilor între SC T SRL și SC X SNC, menționăm că acestea nu au fost consemnate în facturi fiscale și nici înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului T SRL.

- conform documentelor financiar contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, de reprezentanții legali ai contribuabilului, rezultă că SC T SRL nu a efectuat relații comerciale cu acest agent economic și nu a fost client al contribuabilului verificat.

- în perioada 01.07.2009 - 31.12.2009, conform documentelor financiar contabile (facturi fiscale, jurnale de vânzări, balanțe de verificare, deconturi de TVA, declarație informativă 394), contribuabilul T SRL a desfășurat activități de închiriere bunuri imobile aflate în proprietatea acestuia, refacturare de utilități și prestări servicii constând în consultanță în domeniul afacerilor cu textile.”

Din cele menționate mai sus rezultă că DGFP B a verificat și documentele cu regim special emise de societate (facturi fiscale), precum și celelalte documente financiar contabile și au constatat că SC T SRL nu a avut relații comerciale cu petenta și că bunurile înscrise în facturile care au făcut obiectul verificărilor încrucișate, nu au fost consemnate în facturi fiscale și nici înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului SC T SRL.

5. Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că art.21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal a fost invocat eronat în actul administrativ fiscal de către organele de inspecție fiscală, neavând aplicabilitate în speță, însă celelalte prevederi legale menționate în Raportul de inspecție fiscală 2011 și în Decizia de impunere nr.2011, constituie temei de drept pentru stabilirea în sarcina SC X SRL a sumei totale de lei reprezentând: impozit pe profit (lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei) taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei).

6. Cu privire la motivația petentei că “Toate documentele pe care controlul le-a evidențiat de la cele trei societăți sunt documente justificative în conformitate cu prevederile din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și OMF 3512/2008 privind Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile...” se reține că potrivit art.21 alin.(4) lit.f) Cod fiscal:

nu sunt deductibile: **“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”. Facturile având la emitenți SC T SRL, SC A SRL și SC K SRL nu constituie documente justificative în condițiile în care în urma controalelor încrucișate s-a constatat că aceste societăți nu au avut relații comerciale cu petenta, deci nu au emis acele facturi. Numai existența facturilor înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL nu demonstrează dincolo de orice îndoială realitatea tranzacțiilor efectuate, astfel cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza acestora nu sunt deductibile. În consecință urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă cu privire la impozitul pe profit în sumă de lei.

În ce privește accesoriile în sumă de lei aferente impozitului pe profit suplimentar stabilit, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Realitatea aprovizionărilor de la SC T SRL, SC A SRL și SC K SRL pentru care contribuabilul a dedus taxa pe valoarea adăugată nu este justificată cu documente legale în folosul operațiunilor taxabile, nefiind respectate astfel prevederile art.145 Cod fiscal :

“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...”

Art.146 (1) din Codul fiscal prevede:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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...](#)”

Norme metodologice:

“46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal**, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78...”

Conform [art.155 alin.\(5\) din Codul fiscal](#):

“ 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...”

Facturile având la emitenți SC T SRL, SC A SRL și SC K SRL nu constituie documente justificative pentru deducerea TVA, în condițiile în care în urma controalelor încrucișate s-a constatat că aceste societăți nu au avut relații comerciale cu petenta, respectiv nu au emis acele facturi.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit în conformitate cu prevederile legale, menționate mai sus, neadmiterea la deducere a TVA în sumă de lei, și urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere .

Din cele reținute mai sus și având în vedere că petenta nu motivează contestarea celorlalte diferențe de TVA lei stabilite de organul de control, ori potrivit art.65 alin.(1) Cod de procedură fiscală: “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, rezultă că organele fiscale au stabilit în conformitate cu prevederile legale TVA de plată suplimentară în sumă de lei și, în consecință, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. cu privire la acest capăt de cerere.

În ce privește accesoriile în sumă de lei aferente TVA suplimentar stabilită, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 216 din OG 92/ 24.12.2003 R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva sumei totale de lei reprezentând: impozit pe profit (lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei) taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei), stabilită de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV