

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE x
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. x din x
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. „x” S.R.L.
din municipiul x, județul x

Biroul soluționare contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice x** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice x – Inspecție Fiscală**, prin adresa nr.x din x – înregistrată la D.G.R.F.P. x sub nr.x/x, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **Societatea Comercială „x” S.R.L.** din municipiul x, județul x, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x din x, **act administrativ fiscal** emis de A.J.F.P. x-I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x încheiat la data de x de inspectori din cadrul I.F.x, comunicat și confirmat ca primit de societatea comercială contestată la data de x.

Contestația a fost redactată, semnată și transmisă de Cabinete de avocat Asociate „x” din cadrul Baroului x, la dosar fiind depusă, **în original, Împuternicirea Avocațială Seria x Nr. x** dată de contestatară în baza Contractului de asistență juridică nr.x.

Organul de soluționare a contestației, constatând îndeplinirea prevederilor *art.207 și ale art.209 alin.(1) lit.a) din TITLUL IX – "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale" – al Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat – prin poștă, la data de x, înregistrată la A.J.F.P. x sub nr.x, 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, str.x, nr.x, bloc x, etaj x, ap. x, cod poștal x, județul x, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului x sub nr. **J1x** și are codul unic de înregistrare **x** cu atribut fiscal **RO**.

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

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

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

I.– Susținerile contestatarei sunt următoarele (citat):

„[...] Pentru SRL x, [...], reprezentată prin x, cetățean x, în calitate de administrator, în temeiul art. 205 cod proc. fiscală,
Formulez următoarea

**CONTESTAȚIE ADMINISTRATIV-FISCALĂ ÎMPOTRIVA DECIZIEI
DE IMPUNERE [...] NR. x DIN x**

pentru un debit însumând x lei, [...],

ȘI ÎMPOTRIVA RAPORTULUI DE INSPECȚIE FISCALĂ [...] NR. x DIN x.

Declararea ca nedeductibile a cheltuielilor făcute de societatea noastră cu aprovizionările de bunuri de la cele trei societăți (SRL x, SRL x și SRL x), este rezultatul unei greșite aplicații a dispozițiilor art. 145 alin.1 Cod fiscal în asociere cu prevederile art. 11 alin.1¹, 1², ale art.134¹ alin.1 și art.134² alin.1, cu referire la art. 153 alin.8 Cod fiscal.

1. SRL x nu și-a creat niciun avantaj fiscal din achizițiile incriminate ca fiind fictive, întrucât cele trei societăți – furnizor au un comportament de firme tip “fantomă”, câtă vreme furniturile respective au fost plătite, fiscalizate transparent, iar mărfurile din loturile lor și-au continuat lanțul de distribuție.

Pentru a fi convingător raționamentul Gărzii Financiare, în sensul că în evidența contabilă a societății noastre au fost înregistrate livrări care nu s-au executat, ar fi trebuit să fie identificate livrări neînregistrate, nefiscalizate, care ar fi trebuit să fie acoperite de cele dintâi, fapt care nici măcar nu se presupune.

2. Cele trei societăți furnizor sunt active ca și contribuabili fiscalizați, ceea ce rezultă din informațiile despre agenții economici publicate pe portalul Ministerul Finanțelor Publice (anexate).

În absența declarării inactivității lor, potrivit art.153 (8) Cod fiscal, așa cum a apreciat tratamentul fiscal Ministerul Finanțelor Publice, prin scrisoarea editată sub nr. x din x (anexată), adresată Direcției Generale a Finanțelor Publice x, nu pot fi considerate nereale operațiunile în care furnizorul nu funcționează la sediul declarant, câtă vreme acel furnizor nu a fost declarat inactiv, iar bunurile respective au fost înregistrate în evidența beneficiarului, și există și alte elemente obiective pe baza cărora se poate determina că ele au fost în mod efectiv achiziționate, un asemenea element fiind, în speță, furnizarea acelor bunuri către următorii beneficiari.

În concluzie, vă solicităm admiterea contestației și anularea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală atacate. [...]

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

* Inspecția fiscală, finalizată la data de x, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat reprezentate de impozitul pe profit și de taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei x.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x din data de x care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P. x a Deciziei de impunere nr. x din x.

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

„[...] Controlul s-a efectuat ca urmare a solicitării Gărzii Financiare x. În perioada x – x, SC x SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în baza a 12 facturi având ca emitent urmatoarele societăți comerciale SC c SRL x, SC x SRL x, SC x SRL x, care au un comportament de firme tip “fantomă”, întrucât nu funcționează la sediul social declarat, nu au depozite sau puncte de lucru declarate, ai căror reprezentanți legali nu pot fi contactați nemaifiind pe teritoriul României și nu prezintă documentele de evidență contabilă, împiedicând prin aceasta, efectuarea verificărilor fiscale.

Achizițiile de mărfuri în valoare de x lei din care TVA în valoare de x lei, de la cele trei firme sus menționate, reprezintă operațiuni care disimulează realitatea, în scopul obținerii unui avantaj fiscal, privind TVA și impozitul pe profit.

Cele x facturi nu întrunesc calitatea de documente justificative în condițiile legii, care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, întrucât acestea au ca emitenți firme de tip “fantomă”, fapt pentru care nu se cunoaște proveniența reală a mărfurilor respective și nu se cunosc dimensiunile reale ale prețurilor de achiziție suportate de către SC x SRL.

Față de cele de mai sus, organul de control a constatat că prin înregistrarea acestor documente în evidența contabilă, SC x SRL a încercat să creeze o aparentă legalitate a achizițiilor de mărfuri, în scopul majorării valorii TVA deductibile și majorării cheltuielilor cu achiziția de mărfuri.

[...] Față de cele prezentate, organul de control a constatat următoarele:

În perioada x, SC x SRL x a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în baza unor facturi având ca emitent urmatoarele societăți comerciale: SC x SRL xi, SC x SRL xi, SC x SRL x, care au un comportament de firme tip “fantomă”.

Sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscală, aspectele expuse anterior, pot avea valoarea unor factori obiectivi care dovedesc implicarea SC x SRL în derularea unor practice abusive de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea nelegală a TVA) prin interpunerea în mod artificial în circuitul comercial a unor societăți comerciale de tip “missing trader” sau “firme fantomă”.

Scopul acestor operațiuni este evident acela de a optimiza sarcina fiscală prin înregistrarea de operațiuni nereale care au punct de livrare furnizori care nu desfasoară activitatea la sediul social declarat, generând în acest sens o situație de livrări fictive sau de ascundere a realității, privind proveniența mărfurilor și nivelul prețurilor de achiziție.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic ale acestora în baza art. 11, alin (1) din Legea 571/2003 modificată și completată și nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala cu mărfurile în sumă totală de x lei, stabilind astfel un profit impozabil în sumă de x lei. Față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil la data de x în sumă de x lei (x lei + x lei) și un impozit pe profit în sumă de x lei din care x reprezintă impozit suplimentar.

Au fost încălcate prevederile art. 21 alin 4 lit f din Legea 571/2003 modificată și completată.

La x societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de x lei. S-a calculat și declarat impozit pe profit în această perioadă în sumă de x lei, față de care organele de inspecție fiscală au constatat diferențe.

În luna x SC x SRL x a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în sumă de x lei în baza a x facturi fiscale având ca emitent urmatoarele societăți comerciale: SC x SRL xi, SC x SRL x, SC x SRL x care au un comportament de firme tip “fantomă”.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala cu mărfurile în sumă totală de x lei, stabilind astfel un profit impozabil în suma de x lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei (anexa nr. 2).

Au fost încălcate prevederile art.21 alin 4 lit f din Legea 571/2003 modificată și completată.

Pentru debitul suplimentar în sumă de x lei, au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, conform art. 120 și 120¹ din OG 92/2003 republicată. [...].

[...] TVA deductibilă

[...] TVA deductibilă este înscrisă în jurnalul de cumpărări și a fost preluată în balanțele de verificare și deconturile de TVA aferente perioadei verificate la actuala inspecție fiscală.

Bunurile și serviciile pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, cu excepția celor pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

Pentru justificarea exercitării dreptului de deducere au fost prezentate organului de inspecție fiscală pentru verificare facturile fiscale și alte documente înlocuitoare conform art. 155 din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare; la verificarea efectuată au fost constatate diferențe față de sumele stabilite de contribuabil.

În perioada x, SC x SRL x a înregistrat în evident contabilă achiziții de mărfuri în baza unor facturi în sumă de x lei și TVA aferentă în sumă de x având ca emitent urmatoarele societăți comerciale: SC x SRL x, SC x SRL x, x SRL x, care au un comportament de firme tip "fantomă".

Sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscal, aspectele expuse anterior, pot avea valoarea unor factori obiectivi care dovedesc implicarea SC x SRL în derularea unor practici abusive de natura a-i procura avantaje fiscale (deducerea nelegală a TVA) prin interpunerea în mod artificial în circuitul comercial a unor societăți comerciale de tip "missing trader" sau "firme fantomă".

Scopul acestor operațiuni este evident acela de a optimiza sarcina fiscală prin înregistrarea de operațiuni nereale care au punct de livrare furnizori care nu desfășoară activitatea la sediul social declarat, generând în acest sens o situație de livrări fictive sau de ascundere a realității, privind proveniența mărfurilor și nivelul prețurilor de achiziție.[...]

Din verificarea documentelor de evidență contabilă aferente activității desfășurate în perioada x, s-a constatat că pentru mărfurile achiziționate de la SC x SRL x, SC x SRL x și SC x SRL x, SC x SRL a emis facturi de livrări intracomunitare către x, în valoare totală de x lei, societate care la data tranzacției nu deținea cod valabil de TVA (anexa raspuns la solicitarea de verificare valabilității codului de TVA).

Astfel pentru livrările intracomunitare către x înregistrate în evidența contabilă în sumă de x lei, SC x SRL avea obligația să calculeze TVA în sumă de x lei și să-l înscrie pe facturile de livrare.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic ale acestora în baza art. 11, alin (1) din Legea 571/2003 modificată și completată.

Au fost încălcate prevederile art.art.143, alin 2, litera a) coroborat cu prevederile art. 158² din Legea 571/2003 modificată și completată.[...]

SC x SRL x nu a solicitat înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari, fapt pentru care nu a obținut aprobarea de la organul fiscal competent pentru a efectua operațiuni intracomunitare.

Având în vedere prevederile art. 158², alin 14 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, SC x SRL x, nu are un cod valabil de TVA pentru operațiuni intracomunitare.

Pentru TVA stabilită suplimentar, în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei, conform prevederilor art 120 și art 120¹ din OG 92/2003 republicată. [...]"

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 încheiat de organele de control ale Inspecției Fiscale x a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat de către S.C. „x” S.R.L. privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei x .

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "Comerț cu ridicata nespecializat" – cod CAEN 4690.

Urmare constatărilor consemnate în RIF nr. x/x, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. x/x, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x– I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de x lei**, astfel:

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

Controlul s-a efectuat ca urmare a solicitării Gărzii Financiare x.

În perioada x, S.C. "x" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în baza a x) facturi având înscrise ca "furnizor" emitent următoarele societăți comerciale:

- S.C. "x" S.R.L. x;
- S.C. "x" S.R.L. xi;
- S.C. "x" S.R.L. x,

care au un comportament de firme tip "fantomă", întrucât nu funcționează la sediul social declarat, nu au depozite sau puncte de lucru declarate, reprezentanții legali nu pot fi contactați, nemaifiind pe teritoriul României, și nu prezintă documentele de evidență contabilă, împiedicând prin aceasta efectuarea verificărilor fiscale.

Achizițiile de mărfuri de la cele trei firme sus menționate, reprezintă operațiuni care disimulează realitatea, în scopul obținerii unui avantaj fiscal privind TVA și impozitul pe profit.

Cele x facturi nu întrunesc calitatea de documente justificative în condițiile legii, care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, întrucât acestea au ca emitenți firme de tip "fantomă", fapt pentru care nu se cunoaște proveniența reală a mărfurilor respective și nu se cunosc dimensiunile reale ale prețurilor de achiziție suportate de către societatea comercială contestată.

Organul de inspecție fiscală a constatat că, prin înregistrarea acestor documente în evidența contabilă, S.C. "x" S.R.L. a încercat să creeze o aparentă legalitate a achizițiilor de mărfuri, în scopul majorării valorii TVA deductibilă și majorării cheltuielilor cu achiziția de mărfuri.

Din verificarea documentelor de evidență contabilă aferente activității desfășurate în perioada x, s-a constatat că, pentru mărfurile achiziționate de la cei trei "furnizori" mai sus menționați, S.C. "x" S.R.L. x a emis facturi de livrări intracomunitare către "x" x din x, societate comercială care, la data tranzacției, nu deținea cod valabil de TVA.

Astfel, pentru livrările intracomunitare către "x" x, CUI x, înregistrate în evidența contabilă, S.C. "x" S.R.L. avea obligația să calculeze TVA și să-l înscrie pe facturile de livrare.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic ale acestora, în baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*** Prin contestația formulată,** societatea comercială solicită anularea Deciziei de impunere nr.x/x, întrucât susține că nu și-a creat niciun avantaj fiscal din achizițiile incriminate la control a fi fictive, datorită faptului că cele trei societăți comerciale furnizoare nu au un comportament "tip fantomă", atâta vreme cât furniturile respective au fost plătite, fiscalizate transparent, iar mărfurile din loturile lor și-au continuat lanțul de distribuție.

Se afirmă totodată că cele trei societăți comerciale furnizoare sunt active, ca și contribuabili fiscalizați, astfel cum rezultă din informațiile despre agenții economici publicate pe portalul Ministerul Finanțelor Publice.

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

În fapt, în perioada x, S.C. "x" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în baza a x) facturi având înscrise ca furnizor emitent următoarele societăți comerciale: S.C. "x" S.R.L. x, S.C. "x" S.R.L. xși S.C. "x" S.R.L. x, pe care organele de inspecție fiscală le-au încadrat în categoria firmelor de tip "fantomă", întrucât nu funcționează la sediul social declarat, nu au depozite sau puncte de lucru declarate, iar reprezentanții legali ai acestora nu pot fi contactați, nemaifiind pe teritoriul României, nu prezintă documentele de evidență contabilă solicitate, împiedicând prin aceasta efectuarea verificărilor fiscale.

Astfel, în ceea ce privește societatea comercială "x" S.R.L. x, județul x, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că aceasta nu funcționează la sediul social declarat din str. x, nr. x, oraș xi, județul x (așa cum rezultă din nota explicativă dată de numita x, proprietara imobilului situat la adresa menționată, fapt ce a fost consemnat în Nota de Costatare nr.x/x), nu are depozite și puncte de lucru declarate și nu au fost identificate stocuri de mărfuri sau alte bunuri materiale în proprietatea acestei societăți comerciale.

De asemenea, nu a putut fi identificată și contactată nicio persoană care să reprezinte societatea comercială și să pună la dispoziția organelor de control documentele de evidență tehnic-operativă și contabilă aferente activității desfășurate de aceasta, fapt pentru care nu a fost posibilă efectuarea verificărilor financiar-fiscale.

Conform adresei transmise de Inspectoratul General al Poliției de Frontieră, reiese că cetățeanul x x, care figurează în evidența Oficiului Național al Registrului Comerțului ca fiind asociat-unic având și calitatea de administrator al S.C. "x" S.R.L. x, a părăsit România în data de x.

Având în vedere faptul că facturile, ce au ca emitent "furnizorul" S.C. "x" S.R.L. x și "cumpărător" S.C. "x" S.R.L. xe, au înscrise date de întocmire zile ulterioare plecării din România a administratorului și asociatului- unic x, reiese că persoane neidentificate au emis facturile în cauză.

Constatări asemănătoare s-au făcut și în cazul societăților comerciale furnizoare: "x" S.R.L. x și "x" S.R.L. x care, amândouă au ca asociați, conform datelor furnizate de Oficiul Național al Registrului Comerțului, aceiași doi cetățeni chinezi x și x care sunt plecați din România din data de x și respectiv x, facturile în cauză fiind emise în date ulterioare plecării din țară a acestora, de către persoane neidentificate, aceste societăți comerciale nefuncționând la sediul social declarat și sustrăgându-se de la efectuarea verificărilor fiscale, având comportament de firme tip "fantomă".

Sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, constatările expuse anterior, pot avea valoarea unor factori obiectivi care să ducă la concluzia obținerii unor avantaje fiscale (deducerea nelegală a TVA) prin interpunerea în circuitul comercial a unor societăți comerciale de tip "missing trader" sau "firme fantomă", generând în acest mod o situație de livrări fictive sau de ascundere a realității privind proveniența mărfurilor și nivelul prețurilor de achiziție.

Relevante în acest sens sunt și reținerile organelor de inspecție fiscală din cuprinsul RIF nr. x/x, care precizează că, în facturile mai sus menționate, nu au fost înscrise datele de identificare ale mijlocului de transport, locul de expediție a mărfurilor sau alte documente privind transportul (avize de expediție, CMR etc.) și nici datele de identificare ale persoanelor care au întocmit facturile, iar până în momentul controlului valoarea facturilor analizate nu a fost achitată, la dosarul cauzei nedepunându-se, de către societatea comercială contestată, niciun document care să ateste efectuarea plății în cadrul acestor tranzacții.

Având în vedere toate acestea, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile respective apreciind ca nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile și TVA înregistrate în baza acestor facturi, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Pentru considerentele prezentate mai sus, se constată că facturile de achiziție în cauză nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de document justificativ pentru beneficiarul S.C. "x" S.R.L., conform prevederilor 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 în scopuri de taxă pe valoarea adăugată:**

"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;

[...] Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...] d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; [...]."

Însă, așa cum am arătat mai sus, nu se cunosc adevăratele societăți comerciale furnizoare, deci nu se poate afirma că acestea sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Operațiunile consemnate în facturile analizate de organele de inspecție fiscală nu trebuiau înregistrate în contabilitate, iar bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor respective **sunt considerate fără documente legale de proveniență**, aplicându-se astfel prevederile art. 19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) 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.

[...]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;"

Chiar dacă bunurile achiziționate cu facturile analizate în cauză au fost recepționate de către societatea comercială contestată, iar apoi au fost comercializate către diverși clienți, totuși facturile de achiziție nu pot fi luate în considerare, întrucât nu s-a dovedit proveniența legală a bunurilor achiziționate.

Astfel, cele x **facturi de achiziții nu îndeplinesc condițiile** prevăzute la art.21 alin.(4) lit.f) și art.155 alin.(19) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată (mai sus citate), **pentru a fi considerate documente justificative.**

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 [...]."

S.C. "x" S.R.L. nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către „furnizorii” săi facturile de achiziții bunuri pe care le-a înregistrat în evidențele sale, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 6 – [...] (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."

Față de prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, faptul că societatea comercială contestată nu a înțeles, sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

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

În cazul de față, așa cum am arătat mai sus, facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către societatea comercială contestată au fost emise de societăți comerciale furnizoare care au avut un comportament asemănător firmelor "fantomă", astfel că aceste

facturi nu se pot constitui în documente justificative care să dovedească proveniența legală a bunurilor înregistrate de S.C. "x" S.R.L. x.

În ceea ce privește sumele stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind obligatii suplimentare de TVA în sarcina societății comerciale contestată, ca urmare a necolectării de către S.C. "x" S.R.L. a taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor către societatea comercială "x" x din x, se reține că în contestație nu sunt aduse argumente și dovezi suplimentare în acest sens.

Astfel, referitor la operațiunile intracomunitare, din verificarea documentelor de evidență contabilă aferente activității desfășurate în perioada x, s-a constatat că, pentru mărfurile achiziționate de la cei trei furnizori interni, S.C. "x" S.R.L. a emis facturi de livrări intracomunitare către firma "x" x, societate comercială care, la data tranzacției, nu deținea cod valabil de TVA (conform Anexei nr.9 la RIF nr. x - răspuns la solicitarea de verificare a valabilității codului de TVA).

Prin urmare, pentru livrările intracomunitare către firma "x" (CUÎ x) înregistrate în evidența contabilă proprie, S.C. "x" S.R.L. avea obligația să calculeze TVA și să-l înscrie pe facturile de livrare.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acestora în baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal (mai sus citate).

Au fost încălcate prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.158² alin.(1) lit.a) din același cod, care stabilesc:

„Art.143 –[...] (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].

Art. 158² – Registrul operatorilor intracomunitari

(1) Începând cu data de 1 august 2010, se înființează și se organizează în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală Registrul operatorilor intracomunitari care cuprinde toate persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care efectuează operațiuni intracomunitare, respectiv:

a) livrări intracomunitare de bunuri care au locul în România potrivit art. 132 alin. (1) lit. a) și care sunt scutite de taxă în condițiile prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) și d); [...]"

S.C. "x" S.R.L. x nu a solicitat înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari, fapt pentru care nu a obținut aprobarea de la organul fiscal competent pentru a efectua operațiuni intracomunitare.

Ținând cont de prevederile art.158² alin.(14) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„Art. 158² – Registrul operatorilor intracomunitari

[...] (14) Persoanele care nu figurează în Registrul operatorilor intracomunitari nu au un cod valabil de TVA pentru operațiuni intracomunitare, chiar dacă acestea sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹. [...]"

se reține că S.C. "x" S.R.L. x, nu are un cod valabil de TVA pentru operațiuni intracomunitare.

Având în vedere cele reținute anterior, actele și documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și se va respinge contestația formulată de S.C. "x" S.R.L. x entru suma x lei reprezentând TVA și impozit pe profit stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. x/x emisă de A.J.F.P. x

În ceea ce privește accesoriile de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) contestate, în sumă totală de x lei, aferente impozitului pe profit (x lei) și TVA de plată (x lei), se reține că acestea au fost corect calculate, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit principiului de drept "accesoriul urmează soarta principalului", sunt legal datorate bugetului general consolidat al statului.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială „x” S.R.L., cu domiciliul fiscal în municipiul x, județul x, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru

persoane juridice nr. x din x, **act administrativ fiscal** emis de A.J.F.P. x-I.F., în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată și parțial nemotivată pentru suma totală de x lei – din care:

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

2. – Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

x

DIRECTOR GENERAL,