

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. 243 din 20 aprilie 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 martie 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x martie 2011, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din municipiul x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x februarie 2011*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală parțială* încheiat la data de x februarie 2011 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x februarie 2011.

De asemenea, societatea comercială contestă și "Măsura 1" din *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție nr.x/x februarie 2011* privind diminuarea pierderilor fiscale aferente anului 2009 și semestrului I al anului 2010.

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 martie 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 sediul social în municipiul x, Str. xi, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

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

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

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

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] CONTESTAȚIE

Împotriva Deciziei de impunere nr. x / x.02.2011 privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat la data de x.02.2011 precum și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

În susținerea contestației arătăm următoarele :

Toate constatările organelor de inspecție fiscală vizează nereguli ale societăților furnizoare, societatea noastră suportând nejustificat consecințele acestor nereguli întrucât au

considerat contravaloarea materiilor prime și materialelor aprovizionate ca fiind nedeductibile fiscal ca și T.V.A aferentă.

În Raportul de Inspecție Fiscală nu se face nicio referire la comportamentul fiscal al subscrisei societăți, deși inspectorilor le-a stat la îndemână să constate că societatea, în toată perioada supusă inspecției fiscale, a funcționat, a produs și a vândut marfă respectând normele metodologice privind înregistrarea materiilor prime, fluxul tehnologic și produsul finit, a avut și are stocuri de materii prime, materiale și produse finite și și-a plătit întocmai și la timp obligațiile către buget.

În timp ce activitatea concretă, reală și productivă se desfășoară "sub ochii" inspectorilor fiscali, aceștia își bazează majoritatea constatărilor pe "consultarea portalului Fisc Net – aplicația ANAF" de care furnizorii noștri, se vede treaba, că nu prea s-au sinchisit cel puțin în ceea ce privește întocmirea facturilor de livrare.

Raportul de inspecție fiscală este criticabil sub următoarele aspecte:

a) referitor la deductibilitatea cheltuielilor, având în vedere și prevederile art.21 alin.(4), lit.f din Legea nr.571/2003 [...].

La stabilirea deductibilității acestor cheltuieli echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de următoarele aspecte:

–materia primă, precum și celelalte materiale auxiliare au fost primite și recepționate în gestiunea societății pe bază de **notă de intrare-recepție**, semnată de persoanele cu atribuții de recepție și gestionare;

–bunurile achiziționate au fost înregistrate în **fișa de magazie** pe fiecare reper, [...];

–au fost întocmite **bonuri de consum** [...];

–rapoartele de producție prin care se confirmă că materiile prime și materialele în cauză au fost încorporate în produse finite ; unitatea întocmește **rapoarte lunare de producție** [...];

–pentru toate livrările efectuate în gestiunea societății au fost întocmite facturi de livrare a produselor rezultate, acestea fiind înregistrate în registrele, jurnalele și evidența societății.

Considerăm că, **în mod greșit**, echipa de inspecție fiscală a apreciat că doar factura este documentul justificativ de înregistrare a bunurilor aprovizionate [...].

[...] Consider că conform principiului potrivit căruia unde legea nu distinge în mod expres nici noi nu o putem face; actul normativ nu cuprinde printre documentele justificative declarațiile fiscale sau deconturile partenerilor noștri comerciali, așa cum încearcă să inducă organul fiscal, ci documentele justificative prin care societatea noastră dovedește că a achiziționat materia primă, că a introdus-o legal în procesul de producție și că, ulterior, produsele finite au fost vândute, iar toate operațiunile economice au fost corect evidențiate în contabilitatea noastră.

Prin urmare, **am făcut dovada existenței documentelor justificative** în baza cărora s-a făcut înregistrarea în contabilitatea societății a cheltuielilor respective.

În consecință **eronat s-a invocat încălcarea prevederilor art.21 alin.4 lit f din Legea nr.571/2003** [...].

În mod nejustificat, echipa de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, deși au fost efectuate cu scopul de a realiza venituri imposabile pentru care unitatea și-a achitat toate obligațiile fiscale datorate bugetului statului.

Având în vedere faptul că toate aprovizionările de bunuri au fost realizate și au asigurat buna desfășurare a activității pentru care S.C x S.R.L este autorizată, cheltuielile de această natură efectuate de societatea noastră au fost pentru nevoile firmei, fiind **deci deductibile** la calculul impozitului pe profit.

b) în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de următoarele aspecte :

art.134.1, pct.1 din Legea nr.571/2003 [...] stipulează că faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri;

art.145, pct.1 din Legea nr.571/2003 [...] dă dreptul la deducere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă, respectiv la data achiziționării în baza documentelor justificative;

potrivit art.145 alin.3 lit a) din Legea nr.571/2003 [...].

Din textele de lege invocate mai sus, rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de realitatea operațiunii economico-financiare (în speță cea a bunurilor achiziționate) și efectuarea acestora în scopul operațiunilor taxabile, precum și a documentelor justificative, și nu de înregistrare sau neînregistrare de către furnizorii societății noastre a taxei pe valoarea adăugată în registrele, jurnalele și evidența contabilă a documentelor.

[...] Nu se poate imputa S.C. x S.R.L x, neobservarea formei facturilor sau a altor documente și nici situația juridică a furnizorilor la momentul întocmirii documentelor de livrare.

Din conținutul procesului verbal nu rezultă date privind caracterul nereal al operațiunilor economice efectuate, reținându-se doar lipsa unor elemente formale prin urmare nerelevante.

[...] Sumele contestate:

impozit pe profit x lei

majorări întârziere x lei

T.V.A. x lei

majorări de întârziere x lei.

În concluzie, având în vedere că :

1. aprovizionările sunt reale și au fost reflectate în documente justificative;
2. nu noi suntem responsabili pentru neregulile din activitatea, sarcina și comportamentul furnizorilor; pentru nedepunerea declarațiilor fiscale, a declarațiilor informative, a deconturilor; pentru neachitarea obligațiilor fiscale de către partenerii noștri;
3. declarațiile fiscale, declarațiile informative și deconturile nu sunt documente justificative în accepțiunea reglementărilor contabile.

Considerăm nelegală și netemeinică măsura dispusă de organul fiscal și solicităm anularea Deciziei de impunere nr.x/x.02.2011, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală precum și a Raportului de Inspecție Fiscală din x.02.2011. [...].”

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

* Inspecția fiscală parțială, finalizată la data de x februarie 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat reprezentate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 01 ianuarie 2007 – 30 iunie 2010.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială din data de x februarie 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr. x din x februarie 2010.

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

"[...] Impozitul pe profit

În perioada verificată 01.01.2007 – 30.06.2010 societatea verificată a înregistrat anual pierdere contabilă și fiscală, iar taxa pe valoarea adăugată de plată pe toți cei trei ani a însumat numai x lei, situația pe ani fiind următoarea:

În **anul 2007** societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de x lei (anexa nr.x) [...], precum și o pierdere fiscală egală cu cea contabilă de x lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată în același an a fost de x lei, iar taxa pe valoarea adăugată deductibilă a însumat x lei, rezultând pe total an o taxă de plată de x lei.

În **anul 2008** pierderea contabilă raportată prin bilanțul contabil a fost de x lei, iar pierderea fiscală anuală a însumat x lei (anexa nr.x). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă anului 2008 în sumă de x lei, societatea a determinat-o ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de x lei.

În **anul 2009** societatea a înregistrat venituri totale de x lei, cheltuieli totale de x lei și pierdere contabilă în sumă de x lei.

Pierderea fiscală pe anul 2009 a fost de x lei din care x lei aferentă anului 2009 (anexa nr.x) și x lei pierderea de recuperat din anii precedenți.

Taxa pe valoarea adăugată de plată constituită pentru 2009 a însumat numai x lei.

Semestrul I 2010: Societatea a evidențiat la 30.06.2010 în soldul debitor al contului 121 "Profit și pierdere" suma de x lei.

Pierderea fiscală evidențiată în Registrul de evidență fiscală a însumat x lei, stabilită prin influențarea pierderii contabile cu cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei, reprezentând amenzi și penalități în sumă de x lei și impozitul minim în sumă de x lei (anexa nr.1.1).

Taxa pe valoarea adăugată de plată constituită pentru perioada 01.01 – 30.06.2010 a însumat x lei.

[...] În ceea ce privesc documentele primare (facturi fiscale) pe baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor cu bunurile achiziționate și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, controlul a reținut următoarele:

A. Societatea a înregistrat pe cheltuieli în perioada 01.01.2007 – 30.06.2010 suma de **x lei și a dedus TVA în sumă de x lei**, fără a avea la bază documente justificative potrivit legii, așa cum vom prezenta detaliat în continuare.

Astfel, au fost înregistrate facturi ce conțin date de identificare eronate, facturi cu TVA "emise" de furnizori neplătitori de TVA, facturi "emise" de societăți inactive, care au fost radiate sau suspendate.

Din categoria acestor societăți enumerăm:

1. S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L. – societăți neplătitoare de TVA (anexa nr.x);

2. S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L. – facturile "emise" de acești furnizori conțin date de identificare eronate (anexa nr.x);

3. S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L. – societăți inactive; S.C. x S.R.L. – societate radiată, S.C. x S.R.L. și S.C. x S.R.L. – societăți cu activitate suspendată (anexa nr.x).

[...]. Având în vedere faptul că facturile "emise" de furnizorii menționați la punctele 1 și 2, [...], nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991R și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, [...], cheltuielile cu materiile prime în sumă de **x lei**, **au fost considerate la control, ca fiind nedeductibile fiscal pentru perioadele la care acestea au fost înregistrate.**

[...] Având în vedere faptul că, facturile emise de furnizorii x S.R.L. și x S.R.L., a căror activitate a fost suspendată anterior "emiterii" facturilor către S.C. x S.R.L., nu îndeplinesc calitatea de document justificativ legal, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991(R) și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, [...], cheltuielile cu materiile prime în sumă de **x lei**, au fost considerate la control, ca fiind nedeductibile fiscal.

Referitor la societățile cu activitatea suspendată, la data emiterii facturilor, invocăm și pct.A.3, lit.a) – c) și h) din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.1221/12 iunie 2009 [...].

Referitor la contribuabilii inactivi x S.R.L. București și x S.R.L. București, la art.3, alin.(1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 [...], se precizează [...].

Potrivit prevederilor art.21, alin.(4), lit.r) din Legea nr.571/2003 [...] **sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil [...].**

De asemenea, conform art.11, alin.(1²), din Codul fiscal [...].

Precizăm, totodată că, deși S.C. x S.R.L. a declarat achiziții în declarația 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, furnizorii mai sus menționați nu au declarat că ar fi efectuat vreo livrare către această societate.

B. Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de **x lei**, în perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, pe baza unor facturi care, urmare controalelor încrucișate s-au dovedit a nu fi emise de societățile înscrise la rubrica "furnizor", respectiv: S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L. și S.C. x S.R.L., (anexele nr.x – x) așa cum vom prezenta în continuare.

[...] Având în vedere aspectele prezentate mai sus, rezultă că facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. x S.R.L. de la furnizorii [...] nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, așa cum prevede art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991R, [...], respectiv denumirea

furnizorilor înscrisă în facturile menționate nu reflectă realitatea, aceste societăți nefurnizând produsele înscrise în facturi.

Consecința fiscală a acestor deficiențe a fost încadrarea cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de x lei ca fiind **nedeductibile fiscal**, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...].

Menționăm că la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de x lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de x lei, au fost avute în vedere și prevederile art.6 și art.105, alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...].

Răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumărătorul, așa cum se prevede la art.6, alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, [...].

De asemenea, a fost avută în vedere și Decizia nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României (publicată în M.O. Nr.732/30.X.2007), [...].

Referitor la documentele justificative pe baza cărora se fac înregistrările în contabilitate au fost avute în vedere și prevederile pct.2 și 3, litera A din Norma metodologică [...] aprobată prin Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, [...].

Din verificarea facturilor "emise" de societățile sus menționate s-a reținut că acestea, deși cuprind elementele principale menționate la pct.2 din Normele sus invocate, acestea sunt eronate (capitalul social înscris eronat, seriile și numerele facturilor nu corespund realității, bunurile înscrise în facturi nu intră în obiectul de activitate al furnizorilor).

În niciuna din facturile prezentate, nu este consemnată vreo persoană care răspunde de efectuarea operațiunii economico-financiare din partea furnizorului.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

Concluzionând, nerespectarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 [...], art.21, alin.(4), lit.r), respectiv art.6, alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, [...], a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unor cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, în sumă totală de **x lei**, așa cum vom prezenta în continuare:

Anul 2007

Față de pierderea fiscală determinată de societate de x lei, la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de x lei, ca urmare a includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile a cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de **x lei**, [...].

În consecință, la control a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **x lei** (anexa nr.x).

Anul 2008

Față de pierderea fiscală determinată de societate în sumă de x lei, la control a fost stabilit un profit impozabil în valoare de x lei, rezultat din influențarea pierderii fiscale determinate de societate cu cheltuieli nedeductibile în sumă totală de **x lei** (anexa nr.x), după cum urmează:

– includerea cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de **x lei**, în categoria cheltuielilor nedeductibile, având la bază facturile "emise" de [...], facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ;

Situația detaliată este prezentată la punctul B – Impozitul pe profit din prezentul raport de inspecție fiscală.

– includerea cheltuielilor cu materiile prime în sumă totală de **x lei** în categoria cheltuielilor nedeductibile, având la bază facturile "emise" de [...], furnizori neplătitori de TVA, [...].

Aferent profitului impozabil stabilit la control a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în quantum de **x lei** (anexa nr.x).

Anul 2009

Urmare controlului, s-a stabilit pentru intervalul 01.01 – 31.12.2009 o pierdere fiscală în valoare de x lei, cu **x lei** mai puțin decât pierderea fiscală raportată de societate prin declarația anuală.

Diferența constatată are următoarea componență:

– x lei, reprezintă cheltuieli cu materiile prime, considerate la control ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât acestea au la bază facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, [...];

– x lei, reprezintă cheltuieli cu materiile prime, considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât acestea au la bază facturi “emise” de următoarele societăți neplătitoare de TVA: [...];

– x lei, reprezintă cheltuieli cu materiile prime, considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal [...];

– x lei reprezintă cheltuieli cu materiile prime considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal, acestea având la bază factura “emisă” de S.C. x S.R.L., societate având activitatea suspendată din 01.07.2009.

În consecință, așa cum am menționat și anterior, facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit art.6, alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 (R) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, [...].

Controlul a mai reținut faptul că S.C. x S.R.L. nu a luat în calcul la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului fiscal 2009, cheltuielile privind amenzile și penalitățile datorate autorităților române (cont 6581) în sumă de **x lei**.

Potrivit art.21, alin.(4), lit.b): [...].

Semestrul I 2010

Pentru intervalul 01.01 – 30.06.2010, urmare controlului, s-a stabilit o pierdere fiscală în valoare de x lei, cu **x lei** mai puțin decât pierderea fiscală determinată de societate și înscrisă în Registrul de evidență fiscală, astfel:

– **x lei**, reprezintă cheltuieli cu materiile prime, considerate la control ca fiind nedeductibile, întrucât acestea au la bază facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, [...].

– **x lei**, reprezintă cheltuieli cu materiile prime, considerate la control ca fiind nedeductibile, întrucât acestea au la bază facturi emise de contribuabili inactivi ([...]), respectiv S.C. x S.R.L. – contribuabil cu activitate suspendată (anexa nr.x).

Pentru diferența suplimentară de impozit pe profit de **x lei** au fost calculate dobânzi și penalități în sumă totală de **x lei** ([...]) conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003 [...] (anexa nr. 1.3).

Recapitulând, pentru perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, s-au stabilit următoarele:

– anul 2007: impozit profit suplimentar = x lei;

– anul 2008: impozit profit suplimentar = x lei;

dobânzi și penalități de întârziere = x lei;

– anul 2009: diminuare pierdere fiscală = x lei.

– 01.01 – 30.06.2010: diminuare pierdere fiscală cu suma de x lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea a fost efectuată în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea nr.571/2003 [...], a Normelor metodologice [...] aprobate prin H.G. nr.44/2004 [...].

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2007 – 30.06.2010.

[...] TVA deductibilă

În perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, S.C. x S.R.L. a înscris în deconturile lunare de TVA și a înregistrat o taxă deductibilă în sumă totală de x lei (anexa nr.x).

[...] Față de taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în perioada ianuarie 2007 – iunie 2010 în sumă totală de x lei, la control s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată la care societatea are drept de deducere în cuantum de x lei, cu x lei (anexa nr.x) mai puțin, urmare aceluiași constatări prezentate și la subcapitolul “Impozitul pe profit”, [...].

[...] În consecință, nu au fost respectate prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) și art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 [...].

Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată, care nu figurează ca taxă colectată declarată de către parteneri, nedevenind astfel exigibilă, în contextul art.134¹, respectiv 134² din Codul fiscal potrivit căruia faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de

bunuri sau la data prestării de servicii, **rezultă că S.C. x S.R.L. a încălcat prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal [...].**

La determinarea nedeductibilității T.V.A. au fost avute în vedere și prevederile art.6 și art.105, alin.(1) din O.G. nr.92/2003, [...].

Totodată, menționăm faptul că atât S.C. x S.R.L., în calitate de client, cât și societățile mai sus menționate, în calitate de furnizori, aveau obligația, conform prevederilor art.154, alin.(5), lit.a) așa cum a fost modificat și completat din Legea nr.571/2003, coroborat cu prevederile art.22, lit.f) din O.G. nr.92/2003 (R) **să-și comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA.**

[...] TVA de plată/recuperat

În perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, S.C. x S.R.L. x a raportat TVA de plată în sumă de x lei și TVA de rambursat de x lei (anexa nr.x).

La control s-a stabilit o diferență suplimentară de T.V.A. în sumă de **x lei**, care provine din majorarea TVA colectată cu suma de x lei și diminuarea TVA deductibilă cu x lei, așa cum am prezentat detaliat la paragrafele “TVA colectată” și “TVA deductibilă”.

Conform prevederilor art.119, 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată pentru diferența suplimentară reprezentând TVA de plată au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **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 parțială din x februarie 2011**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “x” S.R.L., printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

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

În perioada verificată, ianuarie 2007 – decembrie 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale datorate de societatea comercială, respectiv impozit pe profit în sumă de x lei și au diminuat pierderile fiscale stabilite de societatea comercială pentru anul 2009 și semestrul I 2010, iar pentru perioada ianuarie 2007 – iunie 2010 au stabilit TVA de plată în sumă de x lei, ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor facturi emise de **societăți comerciale**, din care:

a) – Societăți comerciale furnizoare neînregistrate în scopuri de TVA de la data înființării, deci inclusiv la data emiterii facturilor, conform Anexei nr.x la RIF:

1.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” neînregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturilor, *Anexa nr.x la RIF*;

2.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” neînregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturilor, *Anexa nr.x la RIF*;

3.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” neînregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturilor, *Anexa nr.x la RIF*;

4.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” neînregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturilor, *Anexa nr.x la RIF*;

b) – Societăți comerciale furnizoare ale căror facturi conțin date de identificare eronate (denumire furnizor, adresă, CUÎ), conform Anexei nr.x la RIF:

5.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” care nu a respectat prevederile art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, în condițiile în care, din x aprilie 2008, și-a schimbat denumirea în S.C. “x” S.R.L., *Anexa nr.x la RIF*;

6.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care, nu a respectat prevederile art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, în condițiile în care, conform codului fiscal se numește S.C. “x” S.R.L., iar CUÎ corect este ROx, *Anexa nr.x;*

7.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care nu a respectat prevederile art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, în condițiile în care, din x februarie 2009, și-a schimbat denumirea în S.C. “x” S.R.L., *Anexa nr.x la RIF;*

8.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care nu a respectat prevederile art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, în condițiile în care adresa înscrisă în facturile emise este diferită de cea oficială, *Anexa nr.x la RIF;*

c) – Societăți comerciale furnizoare care la data emiterii facturilor erau declarate inactice, radiate sau cu activitate temporar suspendată:

9.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” declarat contribuabil inactiv din x august 2007, conform Ordinului ANAF nr. 1039/2007 – publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 576/22 august 2007, *Anexa nr.x la RIF;*

10.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” declarat contribuabil inactiv din x iunie 2009, conform Ordinului ANAF nr. 1167/29 mai 2009, *Anexa nr.x la RIF;*

11.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” radiat din x noiembrie 2007, *Anexa nr.x la RIF;*

12.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” cu activitate temporar suspendată din x februarie 2010, *Anexa nr.x la RIF;*

13.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” cu activitate temporar suspendată din x iulie 2009, *Anexa nr.x la RIF;*

d) – Societățile comerciale furnizoare înscrise în facturi nu sunt cele care au emis aceste facturi, așa cum rezultă din controalele încrucișate efectuate de alte organe de inspecție fiscală:

14.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” care, în urma controlului fiscal încrucișat, s-a constatat că nu funcționează la sediul social declarat și nici nu a putut fi contactat reprezentantul legal al acestuia, fiind sesizate organele de cercetare penală prin adresa nr.x/x mai 2010, *Anexa nr.x la RIF;*

15.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” care a înscris eronat în facturi denumirea și sediul societății, *Anexa nr.x la RIF;*

16.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care nu are puncte de lucru declarate, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative la organul fiscal, iar facturile emise conțin date informative eronate, *Anexa nr.x la RIF;*

17.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care nu și-a îndeplinit obligațiile declarative la organul fiscal, iar facturile emise conțin date informative eronate, *Anexa nr.x la RIF;*

18.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” care, în urma controlului fiscal încrucișat, s-a constatat că are ca obiect de activitate “x” – *cod CAEN x*, iar prin declarația informativă cod 394 nu a raportat nicio livrare către S.C. “x” S.R.L., însă apare în evidențele societății comerciale contestatoare ca furnizor de x, *Anexa nr.x la RIF;*

19.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care, în urma controlului fiscal încrucișat, s-a constatat că are ca obiect de activitate “x”, nu are puncte de lucru declarate, nu a achiziționat facturi și chitanțe deoarece vinde cu amănuntul la populație – emițând în acest sens bonuri fiscale prin casa de marcat, neraportând tranzacții comerciale cu S.C. “x” S.R.L., *Anexa nr.x la RIF;*

20.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care prin declarația informativă cod 394 nu a raportat nicio livrare către S.C. “x” S.R.L., iar facturile prezentate la control de societatea comercială contestatoare nu au seria și numerele utilizate de acest “furnizor”, *Anexa nr.x la RIF;*

21.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” care prin declarația informativă cod 394 nu a raportat nicio livrare către S.C. “x” S.R.L., iar facturile prezentate la control de societatea comercială contestatoare nu au seria și numerele utilizate de acest “furnizor”, *Anexa nr.x la RIF;*

22.) – **S.C. “x” S.R.L.**, “furnizor” care, în perioada în care a emis facturi către S.C. “x” S.R.L., a avut un comportament similar cu cel al unui contribuabil inactiv, așa cum este definit la art.78 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, *Anexa nr.x la RIF;*

23.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ ROx), “furnizor” care, în urma controlului fiscal încrucișat, s-a constatat că are ca obiect de activitate “x” – *cod CAEN x*, iar prin declarația informativă cod 394 nu a raportat nicio livrare către S.C. “x” S.R.L., însă apare în evidențele societății comerciale contestatoare ca furnizor de x, iar facturile prezentate la control de societatea comercială contestatoare nu au seria și numerele utilizate de acest “furnizor”, *Anexa nr.x la RIF*;

24.) – **S.C. “x” S.R.L.** (CUÎ x), “furnizor” care nu a deținut și nu a emis facturi fiscale, emițând numai bonuri fiscale prin casa de marcat, întrucât desfășoară activitate de alimentație publică tip x, *Anexa nr.x la RIF*.

Cheltuielile înregistrate de societatea comercială contestatoare ca urmare a facturilor emise de aceste patru categorii de “furnizori” sunt în valoare totală de **x lei**, din care **x lei** cheltuieli aferente primelor trei categorii de “furnizori” prezentați la **lit.a), b) și c)** [$x \text{ lei/a) + } x \text{ lei/b) + } x \text{ lei/c)}$] și **x lei** cheltuieli aferente “furnizorilor” prezentați la **lit.d)**, iar **TVA deductibilă** pentru care societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere este în valoare totală de **x lei**, din care **x lei** TVA deductibilă aferentă primelor trei categorii de “furnizori” prezentați la **lit.a), b) și c)** [$x \text{ lei/a) + } x \text{ lei/b) + } x \text{ lei/c)}$] și **x lei** TVA deductibilă aferentă “furnizorilor” prezentați la **lit.d)**.

1.) – Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei:

Verificarea a cuprins perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, iar în urma controlului s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de **x lei**, diferență suplimentară pentru care s-au calculat **accesorii de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de **x lei**. De asemenea, **a fost redusă pierderea fiscală** stabilită de societatea comercială în anul 2009 și în semestrul I al anului 2010.

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare au fost stabilite de inspecția fiscală prin:

Majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil al perioadei ianuarie 2007 – iunie 2010 cu suma totală de **x lei** ($x \text{ lei/an } 2007 + x \text{ lei/an } 2008 + x \text{ lei/an } 2009 + x \text{ lei/sem.I } 2010$) – prezentată analitic în *Anexa nr.x la RIF*, rezultată din cheltuieli cu materiile prime și materialele înregistrate în contabilitate în această perioadă (**x lei**), pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(1²), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și lit.r) din Codul fiscal, **întrucât facturile privind achizițiile de bunuri nu au fost considerate documente justificative, fiind emise de cei x de “furnizori” prezentați mai sus**, plus alte cheltuieli nedeductibile fiscal (**x lei**).

Astfel, la inspecția fiscală din x februarie 2011, pentru anul 2007, s-a stabilit un profit impozabil în sumă de **x lei** și un impozit pe profit aferent de **x lei** – ca urmare a includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile a achizițiilor de materii prime în sumă totală de **x lei** (înregistrate pe costuri). În aceste condiții, față de pierderea fiscală în sumă de **x lei** – calculată și declarată de societatea comercială contestatoare, a rezultat o **diferență suplimentară de impozit pe profit** în sumă de **x lei**, fapt ce a determinat și **calculul de accesorii** aferente, conform prevederilor art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul 2008, față de pierderea fiscală în sumă de **x lei** – calculată și declarată de societatea comercială contestatoare, inspecția fiscală a stabilit un profit impozabil în sumă de **x lei** și un impozit pe profit aferent de **x lei** – ca urmare a includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile a achizițiilor de materii prime în sumă totală de **x lei** (înregistrate pe costuri), fapt ce a condus la stabilirea unei **diferențe suplimentare de impozit** în sumă de **x lei**, precum și la **calculul de accesorii** aferente, conform prevederilor art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul 2009, la control s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de **x lei**, **cu x lei mai mică** decât cea calculată și declarată de societatea comercială contestatoare, ca urmare a includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile a achizițiilor de materii prime în sumă totală de **x lei** (înregistrate pe costuri).

De asemenea, **pentru semestrul I al anului 2010**, la control s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de x lei, **cu x lei mai mică** decât cea calculată și declarată de societatea comercială contestatoare, ca urmare a includerii în categoria cheltuielilor nedeductibile a achizițiilor de materii prime în sumă totală de x lei (înregistrate pe costuri).

2.) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei:

Pentru achizițiile de bunuri în sumă totală de x lei efectuate în perioada supusă inspecției fiscale în condițiile prezentate mai sus, la inspecția fiscală din x februarie 2011 **a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă** în sumă totală de **x lei** (x lei x 19%), în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(9), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

În aceste condiții, TVA deductibilă pentru care societatea comercială are drept de deducere s-a redus la suma de x lei (x lei TVA deductibilă dedusă de societate – x lei TVA deductibilă pentru care s-a anulat dreptul de deducere la control).

În ceea ce privește TVA colectată în sumă de x lei – declarată de societatea comercială, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă colectată de x lei, cu **x lei** mai mult, rezultând astfel ca TVA de plată suma de x lei (x lei TVA colectată – x lei TVA deductibilă cu drept de deducere).

Față de TVA de plată declarată de societatea comercială în perioada verificată în sumă de x lei, a rezultat **o diferență suplimentară ca TVA de plată** în sumă de **x lei** (x lei – x lei), respectiv x lei TVA deductibilă fără drept de deducere + x lei TVA colectată suplimentar, pentru care au fost calculate **accesorii** în sumă totală de **x lei** (majorări și penalități de întârziere) – conform prevederilor art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare,

* Prin contestația formulată, societatea comercială nu recunoaște obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. x/x februarie 2011, contestând integral impozitul pe profit suplimentar în sumă de x lei și parțial accesoriile de plată aferente acestuia, respectiv suma de x lei din total de x lei înscris în decizie. În ceea ce privește TVA, sunt contestate integral atât diferența suplimentară de plată în sumă de x lei, cât și accesoriile de plată aferente în sumă de x lei.

Societatea comercială motivează contestația prin faptul că nu este de acord să-și însușească aceste obligații de plată suplimentare pentru ilegalitățile săvârșite de alți agenți economici, respectiv furnizorii săi de bunuri. Astfel, consideră că nu poate fi făcută responsabilă pentru neregulile din activitatea, sarcina și comportamentul furnizorilor săi privind nedepunerea declarațiilor fiscale, a declarațiilor informative, a deconturilor de TVA sau pentru neachitarea obligațiilor fiscale.

De asemenea, consideră că declarațiile fiscale, declarațiile informative și deconturile de TVA nu sunt documente justificative în accepțiunea reglementărilor contabile..

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

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de x februarie 2011, organele de control au constatat că în perioada supusă verificării, respectiv ianuarie 2007 – iunie 2010, S.C. "x" S.R.L. x a înregistrat achiziții de bunuri în sumă totală de **x lei** (înregistrate apoi pe cheltuieli) și a dedus TVA deductibilă în sumă de **x lei**, dar facturile care au stat la baza acestor achiziții nu au fost considerate la control drept documente justificative, întrucât au fost emise de x societăți comerciale (prezentate analitic mai sus) care, din punct de vedere juridic, **la data emiterii facturilor respective**, erau:

- radiate sau aflate în procedură de lichidare;
- nu erau înregistrate ca plătitoare de TVA;
- figurau în lista de contribuabili declarați inactivi prin ordine ale președintelui A.N.A.F.;
- aveau activitatea suspendată temporar;

sau:

– în facturile fiscale emise de furnizori informațiile obligatorii prevăzute la alin.(5) al art.155 din Codul fiscal erau înscrise eronat (denumire furnizor, adresă, capital social, număr de ordine și serie etc.);

– nu își îndepliniseră obligațiile declarative la fisc și nu au depus bilanțurile contabile;

– facturile au fost emise fără respectarea normelor legale în vigoare.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile prezentate la control, existând astfel suspiciunea că acestea nu sunt reale.

Pentru considerentele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că facturile fiscale de achiziție de bunuri 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 considerație 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.11 alin.(1²), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.r), 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:

“[...] Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

Art. 11. – [...] (1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștința publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin. (Notă: forma în vigoare până la data de 24 mai 2009)

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin.

Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștință publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (Notă: forma în vigoare după data de 25 mai 2009)

[...] **Art. 19. – (1) Profitul impozabil** se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care **se adaugă cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

[...] **Art. 21. – [...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...] **f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ**, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

[...] **r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv** al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

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

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

[...] **Art. 153. – [...] (9) [...]. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA**, conform prezentului articol, **în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii**. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. [...].

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

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

[...] **Art. 155. – [...] (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

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

[...] **d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;**”

În ceea ce privește situația furnizorilor declarați contribuabili inactivi, trebuie avute în vedere și prevederile următoarelor ordine ale președintelui A.N.A.F.:

– **Ordinul A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi**, cu modificările și completările ulterioare:

“[...] Art. 3. – (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

– **Ordinul A.N.A.F. nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi**, cu modificările și completările ulterioare:

“[...] Art. 3. – (1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

(2) Lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici.

(3) Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi **intră în vigoare în termen de 15 zile de la data afișării**, potrivit prevederilor art. 44 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Art. 4. – Începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, **se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.**

[...] **Art. 5. – Evidența contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet** a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea "Informații publice".

În ceea ce privește situația furnizorilor cu activitate temporar suspendată, trebuie avute în vedere și prevederile următoarelor ordine ale președintelui A.N.A.F.:

– pct.A.3. lit.a) - c) și lit.h) din Anexa 1 la **Ordinul A.N.A.F. nr.1221 din 12 iunie 2009** privind Procedura de aprobare a regimului de declarare derogatoriu, se precizează:

“3. Pentru a beneficia de regimul de declarare derogatoriu, pe perioada supusa acestui regim, contribuabilii trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții:

a) să nu desfășoare niciun fel de activitate;

b) să nu obțină venituri din exploatare, venituri financiare, venituri extraordinare și/sau alte elemente similare veniturilor;

c) să nu dispună de personal angajat și să nu plătească venituri cu regim de reținere la sursă a impozitului;

h) în cazul contribuabililor, persoane juridice, înființate în baza Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inactivitatea temporară să fie înscrisă în registrul comerțului, conform prevederilor art. 237 din legea menționată.”

– **Ordinul A.N.A.F. nr.1786 din 28 aprilie 2010** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare:

“Art. 5. - [...]

(2) Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor aflați în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, se efectuează cu data de întâi a lunii următoare celei în care starea de inactivitate temporară a fost înscrisă în registrul comerțului.”

* Referitor la “furnizorii” neînregistrați în scopuri de TVA:

Societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de cei patru furnizori neînregistrați în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a), coroborate cu cele ale art.153 alin.(1) și art.155 alin.(5) lit.d) din Codul fiscal, mai sus citate, întrucât aceste societăți comerciale furnizoare nu sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA care să aibă atribuite un cod de înregistrare în scopuri de TVA, informații obligatorii care trebuie cuprinse într-o factură, pentru ca beneficiarul achizițiilor să aibă drept de deducere a taxei înscrise în factură.

Informația privitoare la faptul că cele patru societăți comerciale furnizoare nu sunt înregistrate în scopuri de TVA a fost obținută de organele de inspecție fiscală după consultarea portalului ANAF, aplicația Fisc Net – Dosar fiscal, conform celor consemnate în RIF.

* Referitor la “furnizorii” declarați inactivi, cu activitate temporar suspendată sau radiati:

Societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de cei doi furnizori declarați inactivi, întrucât art.11 alin.(1²) din Codul fiscal precizează clar că nu sunt luate în considerare tranzacțiile efectuate de contribuabili cu **un contribuabil declarat inactiv** prin ordin al președintelui A.N.A.F..

De asemenea, la art.3 din Ordinul A.N.A.F. nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, se prevede faptul că **de la data declarării ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi**

fiscale, iar dacă totuși emite aceste facturi, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În afara acestor prevederi generale, art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal stabilește faptul că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv, în cazul de față, societatea comercială contestatoare având emise pe numele său facturi fiscale de la doi furnizori inactivi.

De asemenea, societatea comercială contestatoare **nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă** înscrisă în facturile emise de cei doi furnizori care la data emiterii facturilor erau declarați inactivi.

Astfel, **nu este îndeplinită condiția de deductibilitate a TVA** prevăzută la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.155 alin.(5) lit.d) și art.153 alin.(9) din același cod și cu cele ale pct.66 alin.(11) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv ca pe factura de achiziție să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care emite factura, întrucât furnizorii înscriși în facturile de achiziție nu mai erau persoane impozabile la data emiterii facturilor, codul de înregistrare fiscală în scopuri de TVA fiind anulat din oficiu de organele fiscale competente.

În cazul celor două societăți comerciale furnizoare cu activitate temporar suspendată, de asemenea societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere a TVA deductibilă înscrisă în facturile emise, întrucât, conform prevederilor art.153 alin.(9) din Codul fiscal și a celor din Ordinul A.N.A.F. nr.1786/2010, mai sus citate, organele fiscale competente au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a acestor furnizori, începând cu data de întâi a lunii următoare suspendării activității înscrisă la Registrul Comerțului.

Drept urmare, pentru TVA deductibilă societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere, întrucât nu este îndeplinită condiția de deductibilitate a TVA prevăzută la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu art.155 alin.(5) lit.d) din același cod, mai sus citate, respectiv furnizorii nu mai au calitatea de persoane impozabile și nu mai dețin codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Prevederile legale mai sus invocate sunt aplicabile și în cazul societății comerciale radiate anterior emiterii facturilor către societatea comercială contestatoare.

* Referitor la “furnizorii” care au emis facturi cu informații înscrise eronat, cât și la “furnizorii” cu comportament fiscal neadecvat:

Și în aceste cazuri facturile fiscale de achiziții nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative prevăzute la art.21 alin.(4) lit.f) și art.155 alin.(5) lit.d) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în sensul că nu se cunoaște care este denumirea, adresa și codul de înregistrare fiscală al societăților comerciale furnizoare, întrucât “furnizorii” înscriși în facturi nu sunt cei reali, iar în unele cazuri seriile și numerele folosite în facturi nu sunt cele utilizate de “furnizorii emitenți”, așa cum rezultă din controalele încrucișate efectuate de alte organe fiscale de inspecție.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu materiile prime și materialele și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare în relația cu furnizorii având un comportament fiscal inadecvat, 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.”

De asemenea, a fost avută în vedere și **Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României** (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 732/30.X.2007), din care cităm:

“[...] în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, precum și ale art. 329 alin. 2 și 3 din Codul de procedură civilă, urmează a se admite recursul în interesul legii și a se stabili, în aplicarea dispozițiilor legale la care s-a făcut referire, că **taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit** în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducere TVA. [...]”.

Societatea comercială contestatoare nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către furnizorii săi facturile de achiziții 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, fișele de magazie, bonurile de consum, rapoartele lunare de producție și situațiile depozitului de produse finite, nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației întrucât **aceste documente nu dovedesc proveniența materiilor prime și a materialelor auxiliare, ci doar intrarea în gestiune și consumul 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 la data emiterii erau fie inactive, fie cu activitate temporar suspendată, fie radiate, fie neplătitoare de TVA, ori informațiile obligatorii din factură erau eronate etc., astfel că aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea productivă a societății comerciale contestatoare.

Față de cele prezentate mai sus, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei**.

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 februarie 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 x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului x lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA 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 Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,