

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. 330 din 19 noiembrie 2010
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 septembrie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x septembrie 2010, 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 august 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de x august 2010 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x august 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 septembrie 2010, 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, Aleea x, Nr. x, Bloc x, Etaj x, Ap. x, cod poștal 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 pe profit* 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 (citat):

"[...] Subscrisa SC x SRL , [...], reprezentată de x, în calitate de administrator, [...], formulez prezenta:

CONTESTAȚIE

Împotriva sumelor stabilite în *Decizia de impunere nr.x/ x.08.2010*, [...], în baza *Raportului de Inspecție Fiscală nr.x/x.08.2010*, ambele comunicate în data de *x.08.2010* prin remitere sub semnătură.

Obiectul contestației îl reprezintă sumele suplimentare stabilite prin *Decizia de impunere nr.x/ x.08.2010*, respectiv:

- *impozit pe profit - debit – pentru suma de x lei;*
 - *accesorii impozit pe profit – majorări de întârziere – pentru suma de x lei;*
 - *taxa pe valoarea adăugată – debit - în sumă de x lei;*
 - *accesorii taxă pe valoarea adăugată – majorări de întârziere – în sumă de x lei;*
- [...].

Contestația se întemeiază pe următoarele motive de fapt și de drept, după cum urmează:

A. În fapt

În data de x.08.2010 s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală [...] cuprinzând perioada 16.07.2009 - 30.06.2010.

Pe baza acestui raport organul fiscal a emis decizia de impunere nr.x/ x.08.2010 prin care s-au stabilit următoarele obligații suplimentare de plată, **considerăm noi necuvenit și ca atare contestate:**

1.) Referitor la Impozitul pe profit în sumă de x lei și majorări de întârziere accesorii în sumă de x lei prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare de x:

1.1.a) În perioada august-decembrie 2009 societatea a achiziționat marfă de la furnizorii: SC a SRL București, SC c București SRL, SC I SRL București, SC p SRL București pe bază de facturi fiscale pentru care organul de control **nu a acordat "deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu mărfurile în sumă totală de x lei,** având la bază următoarele constatări:

-SC c București SRL (RO x) este declarat contribuabil inactiv din data de 22.06.2007, conform Ordinului ANAF nr.576/22.08.2007;

- SC a SRL (RO x), SC p SRL (RO x) și I SRL București (RO x) au fost declarați contribuabili inactivi din data de 11.06.2009 conform Ordinului ANAF nr.1167/29.05.2009;"

1.1. b) În sem. I 2010, societatea a înregistrat achiziții de mărfuri în sumă de x lei de la furnizorii SC c București SRL, SC s SRL, SC II SRL București, SC h SRL și SC g SRL București, menționați de organul de control ca fiind contribuabili inactivi din 11.06.2009 **neacordând deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu mărfurile în sumă totală de x lei.**

Argumentele noastre sunt următoarele:

Întrădevăr, art.21, alin.4, lit.r din legea nr.571/2003 [...] la care a făcut trimitere organul de control menționează nedeductibilitatea "[...]", **dar nu a luat în considerație condiția din același articol "[...]"**. Facem această afirmație bazându-ne pe **prevederile Ordinului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.819/2008 [...], respectiv art. 3 "[...]"**.

Așa cum menționează foarte clar organul de control, **societatea deține facturi fiscale pentru achiziția mărfurilor în cauză, facturile fiscale au fost completate corect cu toate datele, mărfurile au intrat în gestiune pe baza notelor de recepție, iar la data achiziției și intrării în gestiune a mărfurilor, Ordinul președintelui ANAF nr. 1167/2009 nu era publicat în Monitorul Oficial, neîndeplinindu-se condiția prevăzută în art.21, alin.4, lit.r din legea nr.571/2003 [...] coroborat cu art.3 din Ordinul ANAF nr.819/2008 [...]. Aceași neconformitate este și în cazul Ordinului ANAF nr.576/2007.**

Drept urmare condiția de nedeductibilitate nu era îndeplinită.

1.2.a) În perioada octombrie decembrie 2009, "societatea a evidențiat cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei, având la bază facturile emise de furnizorii SC e SRL București (RO x), SC h SRL București (RO x) și SC z SRL București (RO x), furnizori a căror activitate a fost suspendată anterior emiterii facturilor către SC x SRL x, așa cum rezultă din consultarea site-ului Ministerului de Finanțe-portalul ANAF". **Pe motivul că facturile emise de furnizorii "a căror activitate a fost suspendată, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ legal, cheltuielile cu mărfurile în sumă de x lei au fost considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal".**

1.2.b) În sem. I/2010, societatea "a evidențiat cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei, având la bază facturile emise de furnizorii SC z SRL București, SC g SRL București, SC m SRL București și SC s SRL București, furnizori a căror activitate a fost suspendată anterior emiterii facturilor către SC x SRL x, așa cum rezultă din consultarea site-ului Ministerului de Finanțe-portalul ANAF". Pe același motiv ca mai sus, **cheltuielile cu mărfurile în sumă de x lei au fost considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal".**

În acest caz considerăm că organul de control în mod nejustificat și în totală contradicție cu legislația în vigoare a considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de x lei, făcând trimitere la acte normative care reglementează această interpretare în sprijinul societății, pe un considerent propriu formulat greșit de organul de control "[...]"

[...] Ținând cont de aceste acte normative, se înțelege foarte clar că operațiunea economico-financiară de cumpărare s-a consemnat în documente, care în cazul de față reprezintă facturile primite de la furnizori, ele dobândind astfel calitatea de document justificativ după înregistrarea în contabilitate. Fiind emise pentru cumpărătorul SC x SRL, era normal, corect și legal ca aceste facturi să fie înregistrate în contabilitatea societății, efectuarea operațiunii de cumpărare fiind **"probată de orice document în care se consemnează aceasta"**.

De asemenea, societatea a întocmit note de recepție conform OMFP 1850/2004, care la rândul lor sunt documente ce fac dovada intrării în gestiune.

[...] De asemenea, mărfurile primite cu aceste facturi au fost achiziționate pentru vânzare, fapt care s-a și realizat, **îndeplinindu-se de către societate condiția prevăzută de Codul fiscal, art.21 "Cheltuieli", alin.1 [...]**

Vânzându-se și contravaloarea lor fiind înregistrată pe venituri impozabile, cheltuielile aferente au fost cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile fiscal conform art.21, alin. 1, Cod fiscal.

Din punct de vedere fiscal, **societatea a îndeplinit și condiția pentru deductibilitate prevăzută de Normele metodologice la Codul fiscal, pct.44, [...]**

Pe lângă aceste aspecte, menționăm că dacă pentru contribuabili inactivi Codul fiscal precizează condițiile de nedeductibilitate a cheltuielilor, **pentru societățile suspendate în regim derogatoriu Codul fiscal nu face nicio mențiune**, întrucât conform Ordinului 1221/2009 [...] răspunderea integrală a obligațiilor fiscale generate revine societăților suspendate, art.3 este explicit "[...]"

De asemenea, **tendința organului fiscal de a trata acest aspect în corelație cu situația contribuabililor inactivi, este anulată de art.4 din Ordinul 1221/2009 "[...]"**

1.3. În perioada 2009, organul de control a încadrat ca cheltuială nedeductibilă fiscal suma de x lei reprezentând achiziții marfă de la SC a SRL București (RO x) considerând acest furnizor cu un comportament similar unui contribuabil inactiv, întrucât societatea se află în procedură de lichidare (lichidator numit x) și nu a depus la organul fiscal declarații privind obligațiile fiscale din data de 23.06.2006.

Argumentele noastre sunt următoarele:

Așa cum însăși organul fiscal menționează, SC a SRL București se află în procedura de lichidare, care este diferită de procedura de contribuabil inactiv, având fundamente juridice și legale total diferite.

Totuși organul fiscal interpretează cu de la sine putere încadrarea în categoria contribuabililor inactivi, făcând trimitere la art.78 alin (5) din OG nr.92/2003 [...] republicată [...], și la art.11, alin (1¹) și alin (1²), acte normative care se referă doar la contribuabili inactivi.

[...] În Codul fiscal și în Normele la acesta nu se regăsește niciun articol care să menționeze condiția de nedeductibilitate pentru documentele emise de un contribuabil aflat în lichidare.

1.4. În sem.I/2010, societatea a "evidențiat cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei Având la bază facturile.... Emise de SC a SRL București", achitate în numerar.

Făcând obiectul unui control încrucișat în luna iunie 2010, [...], organul fiscal a concluzionat că întrucât **aceste facturi nu se regăsesc în plaja de numere a acestei societăți și în obiectul de activitate, acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ legal.**

Argumentele noastre sunt următoarele:

Așa cum am precizat anterior, Ordinul MFP nr.2374/2007, la pct.11, [...].

De asemenea, actul normativ care reglementează elementele principale pe care trebuie să le conțină un document justificativ, act normativ neinvocat de organul de control, este Ordinul MF nr.3512/2008 [...], nu precizează nimic din argumentele invocate de organul de control.

[...] Referindu-se la factură, Codul fiscal îl recunoaște ca înscris, precizând clar că angajează "răspunderea persoanelor care l-au întocmit respectiv vânzătorii, beneficiarul bunurilor livrate sau serviciilor prestate_SC x SRL, nu are obligația legală să verifice dacă societățile comerciale care le-au prezentat documentele justificative au emis decizii privind utilizarea acestora ținând cont de permisivitatea alocării voluntare de numere de facturi și emiterii acestora sau dacă obiectul de activitate practicat este înregistrat la oficiul registrului comerțului.

[...].

1.5. În luna mai 2010, organul de control a considerat că "societatea a înregistrat cheltuieli cu mărfurile în sumă totală de x lei de la furnizorul SC k SRL București (RO x)", codul de identificare fiscală fiind al altei societăți din București.

Argumentele noastre sunt următoarele:

[...] Nu contrazicem organul fiscal din acest punct de vedere, dar conform aceluiași principiu de control de mai sus de ce nu s-a cerut un control încrucișat la acea societate [...], livrarea făcută către noi să fie înregistrată în evidența contabilă, caz în care interpretarea organului de control să fie incorectă și nelegală.

2) Referitor la Taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei și majorări de întârziere accesorii în sumă de x lei prin stabilirea unei baze impozabile suplimentare de x lei, aferentă facturilor menționate la pct. 1.

2.1. Prin raportul de inspecție fiscală, pentru perioada august 2009-martie 2010 organul de control nu a acordat deductibilitatea TVA pentru suma de x lei din facturile emise de contribuabilii inactivi menționați la pct.1.1. [...].

2.2. Prin raportul de inspecție fiscală pentru perioada octombrie 2009-aprilie 2010 organul de control nu a acordat deductibilitatea TVA pentru suma de x lei întrucât "unitatea a dedus eronat TVA [...], având la bază facturile emise de furnizorii [...] a căror activitate a fost suspendată anterior emiterii facturilor [...]" așa cum rezultă din consultarea site-ului Ministerului de Finanțe-portalul ANAF.

2.3. Prin raportul de inspecție fiscală pentru facturile x nr.x/x.01.2010 și nr.x/x.02.2010 emise de SC a SRL București, organul de control nu a acordat deductibilitatea TVA pentru suma de x lei întrucât aceste facturi nu se regăsesc în plaja de numere alocate de firma a SRL.

2.4. Prin raportul de inspecție fiscală pentru factura nr.x/x.05.2010 emisă de SC s SRL București, organul de control nu a acordat deductibilitatea TVA pentru suma de x lei întrucât societatea cu codul de identificare fiscală ROx poartă denumirea SC h SRL având o altă adresă.

Pe lângă argumentele invocate la pct.1 precizăm următoarele:

Bunurile aprovizionate cu aceste facturi **au fost plătite**, bunurile cumpărate fiind **utilizate pentru operațiuni care dau dreptul la deducere ca marfă revândută pentru obținerea de venituri** conform art.145 Cod fiscal [...], venituri la care s-a colectat TVA.

Întrucât facturile emise de furnizori conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.5 Cod fiscal, organul de control nefăcând nicio opoziție din acest punct de vedere, conform art.146 Cod fiscal condiția de deductibilitate este îndeplinită de societate [...].

Întrădevăr, pentru TVA-ul de la pct.2.1. aferent facturilor emise de contribuabilii declarați inactivi se poate invoca de organul de control anularea înregistrării în scop de TVA a acestora, dar conform art.4 din Ordinul [...] Nr. 819/2008 [...], **la data achiziției mărfurilor de la contribuabilii inactivi lista cu acești contribuabili nu era publicată în monitorul oficial.** De asemenea în cuprinsul Ordinului ANAF nr.1167/2009 nu se regăsește nicio prevedere privind suspendarea înregistrării în scop de TVA a contribuabililor inactivi.

Pentru mărfurile achiziționate menționate la pct.2.2. de la societăți care și-au suspendat activitatea, pe perioada suspendării în regim derogatoriu, acestea **nu își pierd înregistrarea în scop de TVA**, în Codul fiscal neexistând nicio prevedere în acest sens, [...].

[...] Față de argumentele și considerentele prezentate mai sus, apreciind că nevinovăția noastră este un element al stării de fapt și de drept, solicităm:

I. Anularea DECIZIEI de impunere nr.x/ x.08.2010 [...].

În ceea ce privește suspendarea executării Deciziei de impunere [...], până la soluționarea pe cale administrativă a contestației, vă solicităm admiterea și acestui capăt de cerere în baza art.215 alin. 2 din C.fiscal. [...].”

II. – Din Decizia de impunere nr. x din x august 2010, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din x august 2010, rezultă următoarele:

* Inspeția fiscală parțială, finalizată la data de x august 2010, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “x” S.R.L., în perioada 16 iulie 2009 – 30 iunie 2010, reprezentate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x august 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x august 2010.

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

“[...] Impozitul pe profit

Verificarea a cuprins perioada 16.07.2009 – 30.06.2010 și s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 [...], ale H.G. nr. 44/2004 [...].

În perioada supusă controlului societatea a desfășurat activitate de comerț cu amănuntul (produse nealimentare: articole îmbrăcăminte, jucării, articole uz casnic etc.).

[...] Perioada 16.07.2009 – 31.12.2009

[...], societatea a raportat pentru exercițiul financiar 2009 o pierdere contabilă în sumă de x lei, sumă ce coincide cu pierderea fiscală (anexa nr. 1.1).

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală, au rezultat următoarele deficiențe:

a) *Societatea nu a luat în calcul la stabilirea rezultatului fiscal, cheltuieli privind amenzile și penalitățile datorate autorităților române (cont 6581) în sumă totală de x lei.*

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

b) *Unitatea a înregistrat în evidența contabilă în perioada august – decembrie 2009 achiziții de mărfuri (produse nealimentare) de la furnizorii: S.C. a S.R.L. București, S.C. c S.R.L. București, S.C. I S.R.L. București, S.C. p S.R.L. București, pentru care la control nu a fost acordată deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu mărfurile în sumă totală de x lei (anexa nr. 1.4), având în vedere următoarele constatări:*

Potrivit site-ului Ministerului de Finanțe portalul A.N.A.F., S.C. c S.R.L. București (RO x), este declarat contribuabil inactiv din data de 22.08.2007, conform Ordinului A.N.A.F. Nr. 576/22.08.2007;

Societățile a S.R.L. (RO x), p S.R.L. (RO x) și I S.R.L. București (RO x) au fost declarați contribuabili inactivi din data de 11.06.2009 conform Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 1167/29.05.2009.

Conform art. 3, alin. (1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 [...].

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. r) din Legea nr. 571/2003 [...].

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

c) *În perioada octombrie – decembrie 2009, unitatea a evidențiat cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei, având la bază facturile emise de furnizorii: S.C. et S.R.L. București (RO x), S.C. h S.R.L. București (RO x) și S.C. z S.R.L. București (RO x), furnizori a căror activitate a fost suspendată anterior emiterii facturilor către S.C. x S.R.L. x, așa cum rezultă din consultarea site-ului Ministerului de Finanțe – portalul A.N.A.F. (anexa nr. 1.5).*

Având în vedere faptul că facturile emise de furnizorii mai sus menționați, a căror activitate a fost suspendată, 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 mărfurile în sumă de x lei au fost considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal.

d) *Înregistrarea pe cheltuieli a sumei de x lei (anexa nr. 1.6), având la bază facturi emise de furnizorul S.C. a S.R.L. București (RO x), furnizor cu un comportament similar unui contribuabil inactiv, așa cum este definit la art. 78, alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 [...] republicată, [...].*

Astfel, din consultarea portalului Fisc Net – Aplicația A.N.A.F. INFO PC – Pregătirea Controlului s-a reținut că, societatea se află în procedură de lichidare [...] și nu a depus la organul fiscal declarații privind obligațiile fiscale din data de 23.06.2006.

[...], în baza prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/2003 [...], coroborat cu prevederile art. 11, alin. (1¹) și alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 [...], cheltuiala înregistrată în evidența contabilă de x lei a fost încadrată în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 [...].

Prin influențarea pierderii fiscale în sumă de x lei cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite suplimentar la control în sumă de x lei, a rezultat un profit impozabil în sumă totală de x lei și un impozit pe profit suplimentar în cuantum de x lei (anexa nr. 1.2).

Semestrul I 2010

Potrivit datelor înscrise în registrul de evidență, societatea a stabilit pentru semestrul I 2010 o pierdere fiscală de x lei, [...].

Cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în sumă totală de x lei (anexa nr. 1.3), au fost consecința fiscală a următoarelor deficiențe:

a) Unitatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în sumă de **x lei** (produse nealimentare: articole uz casnic, îmbrăcăminte, încălțăminte, jucării etc.) de la furnizorii S.C. c S.R.L. București – contribuabil inactiv din 22.08.2007; S.C. s S.R.L. (RO x), S.C. l S.R.L. (RO x), S.C. h S.R.L. (RO x), S.C. g S.R.L. București (RO x), contribuabili inactivi din 11.06.2009.

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 [...].

b) În semestrul I 2010, unitatea a evidențiat cheltuieli cu mărfurile în sumă de **x lei**, având la bază facturile emise de furnizorii: S.C. z S.R.L. București, S.C. g S.R.L. București, S.C. m S.R.L. București și S.C. s S.R.L. București, furnizori a căror activitate a fost suspendată anterior emiterii facturilor către S.C. x S.R.L. x, așa cum rezultă din consultarea site-ului Ministerului de Finanțe – portalul A.N.A.F. (anexa nr. 1.4).

Conform art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003: [...].

De asemenea, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată: [...].

c) Societatea a evidențiat cheltuieli cu mărfurile în sumă de **x lei** ([...]), având la bază facturile seria x nr. x/x.01.2010 și nr. x/12.02.2010 emise de S.C.a S.R.L. București. Facturile respective au fost achitate cu numerar, [...].

[...], facturile seria x nr. x/x.01.2010 și nr. x/x.02.2010 nu se regăsesc în plaja de numere alocate de firma a S.R.L., iar bunurile înscrise în facturi nu intră în sfera de activitate a firmei a S.R.L. și, în consecință, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ legal, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, [...].

d) În luna mai 2010, societatea a înregistrat cheltuieli cu mărfurile în sumă totală de x lei (anexa nr. 1.6), de la furnizorul **S.C. s S.R.L. București** (CUÍ RO x), [...], fără a avea la bază documente justificative legale.

Din consultarea site-ului Ministerului de Finanțe a rezultat că societatea având codul [...] RO x poartă denumirea **S.C. h S.R.L.**, [...] și în consecință atât denumirea, cât și adresa societății emitente este înscrisă eronat în factură.

Consecința fiscală a acestor deficiențe, a fost încadrarea cheltuielilor cu mărfurile 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, [...], având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor în conformitate cu prevederile legale.

[...] Concluzionând, pe perioada iulie 2009 – iunie 2010 la control s-a stabilit o diferență de impozit pe profit de **x lei**, pentru care, conform prevederilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 [...] republicată au fost calculate dobânzi și majorări în sumă totală de **x lei** (anexa nr. 1.2).

2. Taxa pe valoarea adăugată

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

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 16.07.2009 – 30.06.2010.

[...] TVA deductibilă

[...] Față de TVA deductibilă în sumă de x lei înregistrată de societate, la control s-a stabilit o taxă deductibilă de x lei, cu o diferență în minus de x lei (anexa nr. 2.2), rezultatul următoarelor deficiențe:

➤ în perioada august 2009 – martie 2010, societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de **x lei** (anexa nr. 1.4), din facturile emise de următorii contribuabili inactivi:

- S.C.c S.R.L. București, declarat contribuabil inactiv din data de 22.08.2007 conform Ordinului A.N.A.F. nr. 576/22.08.2007 (anulare înregistrare în scop de TVA începând cu 01.09.2007);

- S.C. a S.R.L., S.C. p S.R.L., S.C. l S.R.L., S.C. s S.R.L. și S.C. l S.R.L. București, declarați contribuabili inactivi din data de 11.06.2009 conform Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 1167/29.05.2009 (anulare înregistrare în scop de TVA începând cu 01.07.2009).

Au fost încălcate prevederile art. 3, alin. (1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 575/2006 [...].

➤ în perioada octombrie 2009 – aprilie 2010, unitatea a dedus eronat TVA în sumă de **x lei** (anexa nr. 1.5), având la bază facturile emise de furnizorii: S.C. e S.R.L. București, S.C. h S.R.L. București, S.C. z S.R.L. București, S.C. m S.R.L. și S.C. g S.R.L. București, furnizori a căror activitate a fost suspendată anterior emiterii facturilor către S.C. x S.R.L. x.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, conform prevederilor art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 [...].

Potrivit art. 153, alin. (8) din Codul fiscal: [...].

➤ societatea a dedus eronat TVA în sumă de **x lei** (anexa nr. 1.6), din facturile seria x nr. x/x.01.2010 și nr. x/x.02.2010 emise de S.C. a S.R.L. București, facturi care nu se regăsesc în plaja de numere alocate de firma a S.R.L., așa cum am arătat la subcapitolul "Impozitul pe profit".

Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, au fost încălcate prevederile art. 146, alin. (1), lit.a) și ale art.155, alin.(5) din Legea nr. 571/2003 [...].

➤ deducerea eronată a sumei de **x lei**, din factura nr. x/x.05.2010 emisă de S.C. s S.R.L.; [...].

➤ În perioada verificată, societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de **x lei** (anexa nr. 1.6), din facturile emise de furnizorul S.C. a S.R.L. București, furnizor cu un comportament similar unui contribuabil inactiv, [...].

Urmare celor prezentate, în baza prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 [...], coroborat cu prevederile art.11, alin.(1¹) din Legea nr. 571/2003 [...] nu a fost acordat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de x lei.

Menționăm faptul că, atât S.C. x S.R.L. x în calitate de client, cât și societățile mai sus menționate în calitate de furnizori aveau obligația, conform prevederilor art. 154, alin. (5), lit.a) din Codul fiscal [...] și ale art.22, lit. (f) din O.G. nr. 92/2003, să-și comunice codurile de înregistrare în scopuri de TVA.

[...] **TVA de plată/recuperat**

[...] Având în vedere cele prezentate anterior, la control s-a stabilit o diferență de TVA de plată de x lei, care provine din diminuarea TVA deductibilă cu x lei (anexa nr.2.2).

Conform prevederilor art.119 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, pentru diferența suplimentară reprezentând TVA de plată au fost calculate majorări și dobânzi în sumă totală de x lei (anexa nr. 2.3). [...].”

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 august 2010**, 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., 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.

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 16 iulie 2009 – 30 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 **majorări de întârziere** în sumă de x lei.

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

a) – Majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru exercițiul financiar iulie – decembrie 2009 cu suma totală de x lei, rezultată din:

- neluarea în calcul de către societatea comercială la determinarea rezultatului fiscal a sumei de x lei reprezentând cheltuieli cu amenzi și penalități datorate autorităților române (înregistrate în contul contabil 6581), cheltuieli care sunt nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal;

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în perioada august – decembrie 2009, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal, întrucât achizițiile de mărfuri au fost efectuate de la furnizori care la data emiterii facturilor erau declarați contribuabili inactivi prin ordine ale președintelui A.N.A.F. (nr. 576/22 august 2007 și nr. 1167/29 mai 2009).

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în perioada octombrie – decembrie 2009, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, întrucât achizițiile de mărfuri au fost efectuate de la furnizori care la data emiterii facturilor aveau activitatea suspendată.

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în baza unor facturi emise de un furnizor cu un comportament similar unui contribuabil inactiv, așa cum este definit la art.78 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală, republicat, coroborate cu cele ale art.11 alin.(1¹) și alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Astfel, cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control în sumă totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) au condus la anularea pierderii fiscale în sumă de x lei determinată de societatea comercială și la stabilirea unui profit impozabil la 31 decembrie 2009 în sumă de x lei (x lei – x lei), cu un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de x lei (x lei x 16%).

b) – Majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru semestrul I al anului 2010 cu suma totală de x lei, rezultată din:

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în perioada ianuarie – iunie 2010, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal, întrucât achizițiile de mărfuri au fost efectuate de la furnizori care la data emiterii facturilor erau declarați contribuabili inactivi, unul din data de 22 august 2007, iar patru din data de 11 iunie 2009.

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în perioada semestrului I 2010, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, întrucât achizițiile de mărfuri au fost efectuate de la furnizori care la data emiterii facturilor aveau activitatea suspendată.

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în baza a două facturi emise de un furnizor care, în urma unui control încrucișat, a rezultat că nu are în plaja de numere alocate seria și numerele înscrise pe cele două facturi, iar bunurile înscrise în facturi nu intră în sfera de activitate a acestui furnizor, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

- cheltuieli cu mărfurile în sumă de x lei înregistrate în contabilitate în luna mai 2010 în baza unei facturi emise de un furnizor care, în urma consultării și verificării codului unic de înregistrare pe site-ului M.F.P., a rezultat că are altă denumire și alt sediu decât cele înscrise în factură, pentru care la control nu s-a acordat deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Astfel, cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control în sumă totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) au condus la anularea pierderii fiscale în sumă de x lei determinată de societatea comercială și la stabilirea unui profit impozabil la 30 iunie 2010 în sumă de x lei (x lei – x lei), cu un impozit pe profit aferent în sumă de x lei (x lei x 16%). Având în vedere că societatea comercială contestatoare a constituit ca impozit pe profit o obligație de plată în sumă de x lei (impozit minim), la inspecția fiscală din x august 2010 s-a stabilit pentru semestrul I al anului 2010 un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de x lei.

Pe total perioadă verificată, respectiv iulie 2009 – iunie 2010, s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar datorat** în sumă de x lei (x lei/an 2009 + x lei/sem.I 2010), pentru care la control s-au calculat **majorări de întârziere** în sumă de x lei, conform prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

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 mărfuri în sumă totală de x lei efectuate în perioada 16 iulie 2009 – 30 iunie 2010 în condițiile prezentate mai sus, la inspecția fiscală din x august 2010 **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.(8) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, fapt ce a condus la stabilirea unei obligații de plată suplimentare în contul TVA de egală valoare, pentru care au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de x lei, conform prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

* Prin contestația formulată, societatea comercială nu recunoaște niciuna din obligațiile fiscale de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. x/x august 2010, susținând faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat eronat legislația fiscală.

Astfel, în ceea ce privește procedura de declarare a contribuabililor inactivi, contestatoarea susține că aceasta are efect numai de la data publicării ordinului președintelui A.N.A.F. cu lista contribuabililor declarați inactivi în Partea I a Monitorului Oficial al României, astfel că, în cazul său, achizițiile de mărfuri de la contribuabilii inactivi menționați de organele de inspecție fiscală au avut loc în condițiile în care Ordinele A.N.A.F. nr. 576/2007 și nr. 1167/2009 nu erau publicate în Partea I a Monitorului Oficial al României. În aceste condiții, societatea comercială contestatoare consideră ca deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile aferentă achizițiilor de la acești furnizori, în sumă totală de x lei, din care x lei în anul 2009 și x lei în semestrul I al anului 2010.

În ceea ce privește suma totală de x lei (x lei/an 2009 + x lei/sem.I 2010) reprezentând cheltuieli cu mărfurile aferente achizițiilor efectuate de la furnizori a căror activitate era suspendată anterior datei emiterii facturilor, consideră că în mod nejustificat și în totală contradicție cu legislația în vigoare aceste cheltuieli au fost stabilite ca nedeductibile fiscal, întrucât operațiunea economico-financiară de cumpărare s-a consemnat în documente care au dobândit astfel calitatea de document justificativ după înregistrarea în contabilitate, iar mărfurile au fost vândute și contravaloarea lor înregistrată ca venituri impozabile.

În consecință, contestatoarea susține deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu costul mărfii în sumă de x lei, întrucât aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate.

De asemenea, și în ceea ce privește celelalte constatări privind calitatea defectuoasă a facturilor emise de furnizori și stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu mărfurile în sumă totală de x lei aferente unor achiziții, societatea comercială contestatoare susține că răspunderea nu-i aparține, ea înregistrând corect în evidența contabilă tranzacțiile efectuate.

Pentru aceleași considerente susține că avea și dreptul legal de a deduce TVA deductibilă în sumă totală de x lei aferentă achizițiilor de mărfuri pe care organele de inspecție fiscală în mod eronat le-a considerat defectuoase.

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

1.) – Referitor la impozitul pe profit și la TVA de plată stabilite pe baza facturilor de achiziții emise de contribuabili inactivi:

Conform Anexei nr. 1.4 la Raportul de inspecție fiscală din 02 august 2010, organele de control au constatat faptul că în perioada august 2009 – iunie 2010, societatea comercială contestatoare a achiziționat mărfuri în valoare de x lei și TVA de x lei în baza unui număr de x de facturi emise de opt furnizori care la data emiterii erau declarați contribuabili inactivi, în baza Ordinului A.N.A.F. nr. 1039/2007 și nr. 1167/2009, conform tabelului de mai jos:

Nr. crt.	Furnizor	C.U.Î.	Contribuabil declarat inactiv din data de	Ordinul A.N.A.F.	Unde a fost publicat/afișat
1	c SRL	x	22 august 2007	1039/24.07.2007	M.Of.al României, Partea I nr.576/22.08.2007
2	a SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF
3	l SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF
4	p SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF
5	s SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF
6	l SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF
7	h SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF
8	g SRL	x	11 iunie 2009	1167/29.05.2009	Portalul ANAF

Conform aceleiași Anexa nr. 1.4 la RIF, furnizorul c SRL a emis facturi pentru societatea comercială contestatoare în perioada 20 august 2009 – 20 martie 2010, ulterior datei de 22 august 2007 în care acesta a devenit inactiv, conform Ordinului A.N.A.F. nr. 1039/24 iulie 2007.

Ceilați furnizori prezentați mai sus la pozițiile 2 – 8 din tabel, au emis de asemenea facturi în perioada ulterioară declarării inactivității, care a fost data de 11 iunie 2009, conform Ordinului A.N.A.F. nr. 1167/29 mai 2009, facturile fiind emise în perioada 28 august 2009 – 25 iunie 2010.

Pentru cele x de facturi de achiziții emise de contribuabili declarați inactivi, la control nu a fost acordată deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu mărfurile în sumă totală de x lei și nici dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă în sumă totală de x lei.

Motivele de drept, sunt:

– **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

Art. 11. – [...] (1) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(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 cunoștința 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:**

[...] **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;

[...] **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;”**

– **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".**

Articolul 11 alin.(1²) din Codul fiscal, a fost modificat prin art.VI pct.1 din Ordonanța de urgență nr. 46/13 mai 2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale (mai sus citat), stabilindu-se, începând cu data de **25 mai 2009** (dată de la care a intrat

în vigoare O.U.G. nr. 46/2009), publicarea pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul A.N.A.F. a ordinelor președintelui A.N.A.F. pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

Conform acestor noi prevederi, Ordinul A.N.A.F. nr. 1167/29 mai 2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi nu a mai fost publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, ci numai pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul A.N.A.F.. De asemenea, conform Ordinului A.N.A.F. nr. 1179/01 iunie 2009, termenul stabilit pentru intrarea în vigoare a Ordinului A.N.A.F. Nr. 1167/29 mai 2009 a fost prorogată până la data de 11 iunie 2009.

Drept urmare, organul de soluționare a contestației nu poate reține motivația societății comerciale potrivit căreia Ordinul A.N.A.F. Nr. 1167/29 mai 2009 nu era publicat în Monitorul Oficial al României la data emiterii facturilor de către furnizorii declarați contribuabili inactivi, întrucât procedura de declarare a fost modificată începând cu data de 25 mai 2009, așa cum am arătat mai sus, respectiv acest ordin al președintelui A.N.A.F. a fost postat pe pagina de internet a M.F.P. – portalul A.N.A.F., fără a mai fi publicat în Partea I a Monitorului Oficial al României.

Rezultă astfel că, în mod corect și legal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal (mai sus citate), organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă totală de x lei aferente achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada august 2009 – iunie 2010 de la furnizori declarați contribuabili inactivi, conform listelor anexă la Ordinul A.N.A.F. nr. 1039/2007 și nr. 1167/2009, declararea inactivității fiind anterioară emiterii facturilor către societatea comercială contestatoare, așa cum am arătat mai sus.

De asemenea, societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de x lei înscrisă în facturile emise de cei opt 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 înscrși 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 începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a Ordinul A.N.A.F. nr. 1039/2007 și nr. 1167/2009, așa cum prevede și Ordinul A.N.A.F. nr. 819/2008, la art.4, mai sus citat.

Conform prevederilor art.3 din Ordinul A.N.A.F nr. 575/2006, mai sus citat, documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea comercială pentru impozitul pe profit și TVA de plată aferente facturilor emise de contribuabili declarați inactivi.

2.) – Referitor la impozitul pe profit și la TVA de plată stabilite pe baza facturilor de achiziții emise de contribuabili cu activitatea temporar suspendată, respectiv aflați în inactivitate temporară:

Conform Anexei nr. 1.5 la Raportul de inspecție fiscală din x august 2010, organele de control au constatat faptul că în perioada octombrie 2009 – aprilie 2010, societatea comercială contestatoare a achiziționat mărfuri în valoare de x lei și TVA de x lei în baza unor facturi emise de șase furnizori care la data emiterii aveau activitatea suspendată.

De asemenea, din consultarea aplicației Fisc–Net, organele de inspecție fiscală precizează în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației că societățile comerciale furnizoare care aveau activitatea suspendată la data emiterii facturilor către S.C. “x” S.R.L. nu au declarat niciun fel de venituri din exploatare.

Pentru cele x de facturi de achiziții emise de contribuabili cu activitate suspendată, la control nu a fost acordată deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu mărfurile în sumă totală de x lei și nici dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă în sumă totală de x lei.

Motivele de drept, sunt:

– **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

[...] 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;”

– La 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 supusă 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, înființați 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.”

Astfel, legislația susmenționată, prevede condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un contribuabil aflat în inactivitate temporară înscrisă la Registrul Comerțului, respectiv să nu desfășoare niciun fel de activitate, să nu obțină venituri din exploatare sau alte venituri, ca și alte condiții.

De asemenea, referitor la TVA, art.153 alin.(9) din Codul fiscal prevede că organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile aflată în stare de inactivitate temporară înscrisă la Registrul Comerțului.

În acest sens a fost emis Ordinul A.N.A.F. nr. 1786/2010 în care, la art.5 alin.(2), se prevede că anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor aflați în inactivitate temporară se efectuează de organul fiscal competent cu data de întâi a lunii următoare înscrierii la Registrul Comerțului a stării de inactivitate temporară. De asemenea, la Capitolul III, Secțiunea 1 din Procedura de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, cuprinsă în Anexa 1 la ordin, se prevede procedura de anulare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA pentru contribuabili aflați în inactivitate temporară, iar în Anexa 4 la ordin este prezentat modelul și conținutul formularului *“Decizie privind anularea, din oficiu, a înregistrării în*

scopuri de TVA potrivit prevederilor art.153 alin.(9)/art.153¹ alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

Astfel, în baza acestui ordin, a fost anulată, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a celor șase furnizori care și-au suspendat activitatea la datele înscrise în Anexa nr.1.5 la RIF și care au emis facturi către societatea comercială contestatoare ulterior acestor date.

Drept urmare, pentru TVA deductibilă în sumă totală de x lei 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.

De asemenea, pentru cheltuiala cu marfa în valoare totală de x lei înscrisă în facturile emise de contribuabili aflați în inactivitate temporară, societatea comercială cumpărătoare nu are dreptul la deductibilitate fiscală, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, facturile înregistrate în evidența contabilă nefiind considerate documente justificative.

Faptul că mărfurile au fost recepționate și apoi vândute, obținându-se venituri impozabile, așa cum se susține în contestație, nu reprezintă un argument în acordarea dreptului de deducere a TVA deductibilă și pentru acordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu marfa, întrucât proveniența mărfii determină caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor înregistrate cu aceste mărfuri și al TVA aferentă.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea comercială pentru impozitul pe profit și TVA de plată aferente facturilor emise de contribuabili cu activitate temporar suspendată.

3.) – Referitor la impozitul pe profit și la TVA de plată stabilite pe baza facturilor de achiziții emise de contribuabili cu comportament de inactivi:

Conform Anexei nr. 1.6 la Raportul de inspecție fiscală din x august 2010, organele de control au constatat faptul că în perioada septembrie – noiembrie 2009, societatea comercială contestatoare a achiziționat mărfuri în valoare de x lei și TVA de x lei în baza unor facturi emise de trei furnizori cu un comportament similar contribuabililor inactivi, aceștia fiind: S.C. “a” S.R.L. București, S.C. “ac” S.R.L. București și S.C. “s” S.R.L. București.

Despre furnizorul S.C. “a” S.R.L. București se menționează în RIF că, datorită comportamentului fiscal deficitar, a fost încadrată de către Garda Financiară – Secția Municipiului București în categoria firmelor de tip “*fantomă*” și că nu a mai depus la organul teritorial declarații fiscale din data de 23 iunie 2006.

În perioada septembrie – noiembrie 2009, acest furnizor a emis x facturi către societatea comercială contestatoare în calitate de beneficiară în valoare de x lei fără TVA și TVA deductibilă de x lei.

Despre furnizorul S.C. “ac” S.R.L. București se menționează în RIF că organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. București au efectuat un control încrucișat la acest furnizor (Procesul-Verbal nr.x/x iunie 2010) din care a rezultat faptul că seria și numerele înscrise în cele x facturi emise către societatea comercială contestatoare nu se regăsesc în plaja de numere alocate de S.C. “ac” S.R.L. București, iar mărfurile înscrise în facturi nu intră în obiectul de activitate al acestei firme.

Mărfurile achiziționate au avut valoare de x lei și TVA de x lei.

Furnizorul S.C. “s” S.R.L. București a emis pentru societatea comercială contestatoare o factura având valoare de x lei și TVA de x lei, pe factură fiind înscris sediul social la adresa x și codul unic de înregistrare ROx.

Susținerea din contestație că poate exista varianta ca furnizorul S.C. “s” S.R.L. București să-și fi schimbat denumirea și sediul ulterior emiterii facturii din luna mai 2010, este o simplă supoziție, nedovedită.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatoare cu acești furnizori, și deci nu pot fi considerate documente justificative cele x facturi emise în perioada septembrie 2009 – mai 2010, astfel încât cheltuielile cu mărfurile achiziționate în sumă totală de x lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

De asemenea, societatea comercială cumpărătoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de x lei înscrisă în facturile susmenționate, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Codul fiscal, mai sus citate.

Conform prevederilor art.154 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal: **“Persoanele înregistrate:**

a) conform art. 153 vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clienților;”, însă societatea comercială contestatoare nu a prezentat copii de pe codul de înregistrare în scopuri de TVA ale furnizorilor susmenționați înscrisi în facturile de achiziție marfă înregistrate în evidența contabilă, aceasta fiind o dovadă în plus că facturile emise de acești furnizori nu sunt documente justificative.

Astfel, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu marfa și a TVA aferentă pentru societatea comercială contestatoare în relația cu furnizorii declarați inactivi, cu furnizorii având activitate suspendată temporar înscrisă la Registrul Comerțului, ca și cu furnizorii având comportament fiscal de inactivi, 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. [...].”

Raționamentul organelor fiscale referitor la relația dintre furnizorii susmenționați, înscrisi în facturi, și societatea comercială contestatoare beneficiară, este acela că mărfurile au fost achiziționate de la alți furnizori care au emis facturi în numele unor societăți comerciale declarate inactice sau în inactivitate temporară, furnizori care nu și-au achitat obligațiile fiscale la bugetul de stat, drept pentru care documentele de proveniență a mărfurilor nu reflectă operațiuni comerciale reale, ci sunt întocmite în fals, deci nu pot fi considerate documente justificative conform prevederilor legale.

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.”

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect și legal, cheltuielile nedeductibile fiscal aferente perioadei iulie 2009 – iunie 2010 au fost majorate la inspecția fiscală din x august 2010 cu suma totală de x lei (x lei/pct.1.) + x lei/pct.2.) + x lei/pct.3.) + x lei/cheltuieli cu amenzi și penalități, nemotivate), fapt ce a condus la stabilirea unui **impozit pe**

profit suplimentar datorat în sumă totală de **x lei** și la calculul de **majorări de întârziere** în sumă totală de **x lei**, conform prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată la acest capăt de cerere.

De asemenea, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de **x lei** (x lei/pct.1.) + x lei/pct.2.) + x lei/pct.3.)), aferentă achizițiilor înscrise în facturi, stabilindu-se această sumă ca TVA de plată suplimentară și au procedat la calculul de **majorări de întârziere** în sumă totală de **x lei**, conform prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

IV. – Concluzionând analiza contestației formulate 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 august 2010, 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 pe profit 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,