

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. 747 din 26 septembrie 2012

Cu adresa nr./....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din2012* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr./.....2012.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății comerciale în data de2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr./.....2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]. Nu a existat interes pentru stabilirea exactă a situației fiscale reale și implicit a obligațiilor față de bugetul de stat. Așa cum voi arăta în continuare, inspecția fiscală, reinterpretând efectele unor documente justificative a cheltuielilor cu materii prime, materiale, obiecte de inventar, mărfuri, transport, prestări servicii, etc., a stabilit retroactiv dar incorect caracterul nedeductibil al acestora din punct de vedere al impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată, numai prin simplul fapt că furnizorii mei au fost declarați inactivi, în mod unilateral de către ANAF prin Ordin, ulterior datei de efectuare a tranzacțiilor încheiate cu societatea mea, astfel a rezultat că nu au avut relații comerciale cu societatea administrată de mine.

Declararea inactivă de către ANAF nu poate constitui o dovadă a faptului că aceste societăți nu au desfășurat activități comerciale cu societatea administrată de către mine deoarece nu au declarat, înregistrat, calculat și achitat obligațiile la bugetul de stat ce le reveneau și, în nici un caz, nu constituie probă certă din care să rezulte că societatea administrată de către mine ar fi putut să-și desfășoare activitatea în absența acestor elemente de cheltuieli extrase din costurile totale ale societății administrată de către mine prin abuzul organelor de inspecție fiscală, aceste cheltuieli fiind indispensabile obținerii producției mele de film și cinematografie și a veniturilor declarate de societatea mea după cum rezultă din înscrisurile depuse anexat, situații financiare și copii conform cu originalul ale devizelor de lucrări pe baza cărora s-au întocmit facturile fiscale și s-au acceptat plățile de către clienții - beneficiarii prestațiilor societății administrată de către mine.

Organul de inspecție fiscală a precizat în conținutul Deciziei de impunere a obligațiilor suplimentare și în Raportul de inspecție fiscală că nu s-au pus la dispoziție documente, înscrisuri, dovezi din care să rezulte necesitatea, oportunitatea, legalitatea cheltuielilor pe baza cărora s-au obținut veniturile înregistrate și declarate în perioada ianuarie 2008 - martie 2012. Această afirmație este nereală deoarece organele de inspecție fiscală au solicitat și le-au fost puse la dispoziție documentele justificative: contracte și devize-situații de lucrări dar nici nu au considerat necesar măcar să verifice împerecherea dintre devizele-situații de lucrări emise de către mine și atașate facturilor fiscale în baza cărora beneficiarii contractuali au acceptat și onorat plata.

În acest mod dar și comparativ cu alți contribuabili din aceeași categorie de activitate, mi-au fost stabilite diferențe de plată enorme, comparativ cu veniturile totale realizate pe un an supus controlului, an în care eu să

funcționează cu costuri diminuate semnificativ chiar și cu până la 80% din totalul celor înregistrate și declarate de către mine cu titlul de cheltuieli de producție deductibile fiscal. [...].

Toate materiile prime, bunurile, obiectele de inventar, prestațiile de servicii, transportul de persoane și mărfurile au fost în mod real și cert utilizate pentru obținerea veniturilor declarate și înregistrate fără de care nu puteam realiza profiturile constatate și de inspecția fiscală, costuri certificate prin contracte, devize-situații de lucrări și de către beneficiarii prestațiilor realizate de societatea SRL

Caracterul excesiv de formal al modului de stabilire a realității fiscale numai prin declararea ca inactive a unor societăți comerciale partenere în afacerea desfășurată de către mine, în baza unui ordin emis de către ANAF tocmai ca urmare a nedepunerii declarațiilor de către furnizorii mei, m-a transformat instantaneu într-un contribuabil care realizează venituri fără efectuarea unor cheltuieli absolut firești care se regăsesc de altfel și sunt acceptate ca atare de legislația în vigoare și care se regăsesc la toate celelalte categorii de contribuabili cu obiect de activitate film și materiale publicitare.

În concluzie contest baza și impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală, contest diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă și solicit și anularea sumelor și accesoriilor aferente acestor impozite, consemnate în actele administrativ fiscale [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, jud. Prahova, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] Taxa pe valoarea adăugată [...]

a) Referitor la deducerea TVA [...]

La inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere a TVA pentru suma totală de lei având următoarea structură:

- lei aferentă cheltuielilor stabilite ca nedeductibile fiscal reprezentând contravaloarea facturilor înregistrate de la furnizorii SC G SRL, SC E SRL, SC V SRL, SC S SRL, SC A SRL, SC H SRL, SC B SRL.

Așa cum s-a prezentat și la punctul 1. Impozitul pe profit, datele înscrise în facturi nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale în vederea îndeplinirii condițiilor necesare exercitării dreptului de deducere a TVA de către societate. [...].

Întrucât societatea nu justifică prin documente realitatea, necesitatea și oportunitatea cheltuielilor înregistrate, au fost încălcate și prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

- lei reprezentând TVA aferentă aprovizionărilor de bunuri și servicii, așa cum s-a menționat la punctul 1) Impozitul pe profit, de la societăți care, potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., furnizori declarați inactivi prin Ordin al ANAF la data efectuării tranzacțiilor sau care au avut un comportament de societăți inactive înainte de data declarării acestei stări, prin nedepunerea declarațiilor fiscale, nedepunerea bilanțurilor pentru perioada la care se referă tranzacțiile cu SC SRL, prin nedepunerea declarației informative 394 privind achizițiile/livrările/prestațiile de servicii de pe teritoriul național, etc. Totodată pentru aceste achiziții unitatea nu deține documente: contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare care să ateste realitatea și oportunitatea acestor cheltuieli. [...].

Față de cele de mai sus, în baza prevederilor art.146(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, cu valoarea totală de lei urmează a fi diminuată la control taxa deductibilă. [...].

c) Referitor la TVA de plată/de recuperat

În timpul inspecției fiscale s-a stabilit TVA de plată în valoare de lei, [...].

În urma controlului s-au verificat datele înscrise în fișa plătitorului, cu cele din declarațiile și din evidența agentului economic și s-a constatat că unitatea a declarat TVA de plată în valoare totală lei, cu lei mai mult decât cea înregistrată și datorată.

Drept urmare pentru punerea de acord a evidenței contabile cu evidența existentă la organul fiscal teritorial debitul suplimentar stabilit va fi diminuat cu valoarea de lei, rezultând o TVA de plată lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit la control au fost calculate, în conformitate cu art.120 din OG nr.92/2003, republicată, majorări de întârziere până la data de 30.06.2010, respectiv dobânzi, începând cu 01.07.2010, până la 11.07.2012, în sumă totală de lei (majorări de întârziere de lei și dobânzi de lei). Totodată s-au calculat, potrivit art.120¹ din OG nr.92/2003, republicată, penalități de întârziere în cotă de 15%, de lei [...].

Impozit pe profit [...]

ANUL 2008 [...]

La control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor aprovizionări de bunuri (oțel beton, BCA, polistiren, osb, folie policarbonat etc) și servicii (machetare grafică, transport materiale, servicii cinematografice, etc) de la societăți care potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., figurează ca societăți declarate inactive prin Ordin al ANAF, societăți radiate, societăți care, deși nu au fost declarate inactive au avut un astfel de comportament prin nedepunerea declarațiilor fiscale și pentru care societatea nu poate pune la dispoziție situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize, etc, precum și aprovizionări de la alte societăți pentru care unitatea verificată nu poate face dovada realității operațiunii. Totodată aprovizionările de la furnizorul G SRL au făcut obiectul unui control încrucișat, concluziile din procesul-verbal întocmit fiind reluate în cele prezentate mai jos.

Astfel, în perioada ianuarie-decembrie 2008, situația se prezintă după cum urmează:

- unitatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări cu bunuri (OSB, folie policarbonat, mochetă, etc) și servicii (transport, machetare grafică, etc.) în valoare totală de lei (..... lei - valoare fără TVA, TVA aferentă fiind de lei) de la furnizorul SC G SRL Cluj-Napoca [...].

- aprovizionările de la societăți declarate inactice se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), după cum urmează:

- lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare materiale de construcție (oțel beton, bca, ciment, etc.) și servicii (transport materiale) de la un furnizor, respectiv SC H SRL București [...].

- lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii (alpinism utilitar, etc.) de la un furnizor, respectiv SC S SRL București [...].

- lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii transport de la un furnizor, respectiv SC A SRL București [...].

- aprovizionările de la societăți radiate se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), respectiv de la furnizorul B SRL București [...].

- tot în cursul anului 2008 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, contravaloare servicii (machetare grafică, transport, servicii cinematografice, etc.) în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) de la furnizorul SC E SRL București [...].

- unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloare servicii (machetare grafică, etc.) în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) de la furnizorul SC V SRL București. [...]. În concluzie, pentru anul 2008 s-a stabilit un debit suplimentar în valoare de lei.

ANUL 2009 [...]

La control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de lei, astfel:

- lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor aprovizionări de bunuri (osb, polistiren, gips carton, etc) și servicii (amenajări decor, închiriere generator, machetare grafică, servicii cinematografice, transport etc) de la societăți care potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., figurează ca societăți declarate inactice prin Ordin al ANAF (SC Z SRL și SC T SRL), aprovizionări pentru care unitatea verificată nu poate face dovada realității operațiunii (SC E SRL, SC G SRL, SC S SRL).

Astfel, în perioada ianuarie-decembrie 2009, situația se prezintă după cum urmează:

- unitatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări cu bunuri (osb, polistiren, gips carton, etc) și servicii (amenajări decor, închiriere generator, servicii scenografice, transport, etc.) în valoare totală de lei (..... lei - valoare fără TVA, TVA aferentă fiind de lei) de la furnizorul SC G SRL Cluj-Napoca [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC Z SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare transport. [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC T SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare transport. [...].

- tot în cursul anului 2009 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, contravaloare servicii (machetare grafică, transport, servicii cinematografice, etc.) în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) de la furnizorul SC E SRL București [...].

- unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor de la furnizorul SC S SRL București în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) reprezentând închiriere generator. [...].

- lei reprezentând majorări și penalități de întârziere pe care unitatea a omis a le lua în calculul profitului impozabil, [...].

În concluzie, pentru anul 2009 s-a stabilit un debit suplimentar în valoare de lei.

ANUL 2010

a) perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 [...]

La control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor aprovizionări de servicii (amenajări decor, închiriere generator, transport, machetare grafică, servicii cinematografice, etc) de la societăți care potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., figurează ca societăți declarate inactice prin Ordin al ANAF (SC Z SRL, SC A SRL), aprovizionări pentru care unitatea verificată nu poate face dovada realității operațiunii (SC E SRL, SC G SRL).

Astfel, în perioada ianuarie-septembrie 2010, situația se prezintă după cum urmează:

- unitatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări de servicii (amenajări decor, transport, etc.) în valoare totală de lei (..... lei - valoare fără TVA, TVA aferentă fiind de lei) de la furnizorul SC G SRL Cluj-Napoca [...].

- aprovizionările de la societăți inactice se situează la nivelul sumei totale de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), după cum urmează:

- aprovizionările de la furnizorul SC Z SRL București, [...], se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii (închiriere generator, transport, servicii cinematografice). [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC A SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare transport. [...].

- tot în perioada ianuarie-septembrie 2010 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, contravaloare servicii (machetare grafică, transport, servicii cinematografice, etc.) în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) de la furnizorul SC E SRL București [...].

În concluzie, pentru perioada ianuarie-septembrie 2010 s-a stabilit un debit suplimentar în valoare de lei. [...].

b) perioada 01.10.2010 - 31.12.2010 [...]

La control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor aprovizionări de servicii (amenajări decor, închiriere generator, transport, machetare grafică, servicii cinematografice, etc) de la societăți care potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., figurează ca societăți declarate inactive prin Ordin al ANAF (SC Z SRL, SC A SRL), aprovizionări pentru care unitatea verificată nu poate face dovada realității operațiunii (SC B SRL, SC G SRL).

Astfel, în perioada octombrie-decembrie 2010, situația se prezintă după cum urmează:

- unitatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări de servicii (amenajări decor, transport, etc.) în valoare totală de lei (..... lei - valoare fără TVA, TVA aferentă fiind de lei) de la furnizorul SC G SRL Cluj-Napoca [...].

- aprovizionările de la societăți inactive se situează la nivelul sumei totale de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), după cum urmează:

- aprovizionările de la furnizorul SC Z SRL București, [...], se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii (închiriere cameră VHS, transport, servicii cinematografice). [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC A SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii cinematografice, închiriere recuzită, etc. [...].

- unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, contravaloarea facturilor de la furnizorul SC C SRL București în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) reprezentând amenajare decor și alte servicii. [...].

În concluzie, pentru perioada octombrie-decembrie 2010 s-a stabilit un debit suplimentar în valoare de lei.

ANUL 2011 [...]

La control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de lei, după cum urmează:

- lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor aprovizionări de servicii (iluminare, închiriere recuzită, servicii cinematografice, etc) de la societăți care potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., figurează ca societăți declarate inactive prin Ordin al ANAF (SC O SRL, SC A SRL, SC N SRL, SC D SRL), aprovizionări pentru care unitatea verificată nu poate face dovada realității operațiunii (SC B SRL, SC H SRL, SC K SRL).

Astfel, în anul 2011, situația se prezintă după cum urmează:

- aprovizionările de la societăți inactive se situează la nivelul sumei totale de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), după cum urmează:

- aprovizionările de la furnizorul SC Z SRL București, [...], se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii (închiriere generator, servicii cinematografice, etc). [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC A SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare transport, servicii cinematografice, etc. [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC D SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare închiriere echipament. [...].

- aprovizionările de la furnizorul SC N SRL București, declarată inactivă, se situează la nivelul total de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă), reprezentând contravaloare servicii (închirieri echipament, închirieri obiecte de decor și producție audio-video, etc). [...].

- tot în anul 2011 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloare servicii (închiriere aparatură kraft și catering precum și transportul acestora, etc.) în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) de la furnizorul SC H SRL București. [...].

- în anului 2011 unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, contravaloare servicii iluminare, etc. în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă) de la furnizorul SC K SRL București. [...].

- unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor de la furnizorul SC C SRL București în valoare totală de lei (..... lei valoare fără TVA, lei TVA aferentă). [...].

- lei reprezentând cheltuieli de protocol peste limita legală ce nu au fost luate în calcul la stabilirea rezultatului fiscal de către unitatea verificată, [...].

- lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul peste limita legală ce nu au fost luate în calcul la stabilirea rezultatului fiscal de către unitatea verificată, [...].

În concluzie, pentru anul 2011 s-a stabilit un debit suplimentar în valoare de lei.

TRIMESTRUL I 2012 [...]

La control au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totală de lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor aprovizionări de servicii de la societăți care potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și I.N.F.O.P.C., figurează ca societăți declarate inactive prin Ordin al ANAF, după cum urmează:

- lei de la furnizorul SC W SRL București, [...].

- lei de la furnizorul SC M SRL Voluntari, județul Ilfov, [...].

- lei de la furnizorul SC L SRL București, [...].

În concluzie, pentru trimestrul I 2012 s-a stabilit un debit suplimentar în valoare de lei. [...].

Pentru debitul suplimentar aferent perioadei ianuarie 2008 - martie 2012, în valoare totală de lei, au fost calculate majorări de întârziere și dobânzi de întârziere în sumă totală de lei (majorări = lei până la data de 01.07.2010 și dobânzi = lei calculate până la data de 11.07.2012). De asemenea s-au calculat și penalități de întârziere, potrivit art.120¹ (2) lit.c) din același act normativ, în valoare de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Prin **Raportul de inspecție fiscală din 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost verificat modul de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat de către S.C. "....." S.R.L.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "Activități de producție cinematografică, video și de programe de televiziune" - cod CAEN 5911.

• Verificarea **impozitului pe profit** a cuprins perioada **28 ianuarie 2008 - 31 martie 2012**, iar în urma controlului s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de lei aferent perioadei **ianuarie 2008 - martie 2012** (..... lei pentru anul 2008 + lei pentru anul 2009 + lei pentru trim. I - III 2010 + lei pentru trim. IV 2010 + lei pentru anul 2011 + lei pentru trim.I 2012), diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei.

Diferențele stabilite la inspecția fiscală sunt consecința influențării rezultatului fiscal determinat de societate pentru perioada ianuarie 2008 - martie 2012 cu cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de lei, din care suma de lei reprezintă achiziții de bunuri și servicii efectuate în perioada analizată înregistrate în conturile de cheltuieli, pentru care nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor (aspect contestat), iar suma de lei reprezintă cheltuieli cu majorări și penalități (..... lei), cheltuieli cu protocolul peste limita admisă (..... lei) și cheltuieli cu combustibilul (..... lei) considerate eronat de către societatea comercială ca deductibile la stabilirea rezultatului fiscal (aspect necontestat).

• Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada **01 iunie 2008 - 31 mai 2012**, iar în urma controlului s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară datorată în sumă de lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei.

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare sunt consecința neacordării dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada analizată pentru care nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor (aspect contestat), sumă care a devenit TVA de plată, diminuată cu suma de lei reprezentând plăți efectuate în contul TVA peste suma înregistrată de societate (..... lei - lei = lei).

În fapt, pentru perioada ianuarie 2008 - martie 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale datorate de societatea comercială, respectiv impozit pe profit în sumă de lei, precum și TVA de plată în sumă de lei, ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor facturi emise de **19 societăți comerciale**, din care:

1) 5 societăți comerciale furnizoare care la data emiterii facturilor erau declarate inactive. Cheltuielile înregistrate pe baza acestor facturi sunt în sumă totală de lei, iar TVA deductibilă înscrisă în facturi este de lei. Astfel:

- S.C. "C" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna ianuarie 2008 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare materiale de construcții (oțel beton, bca, ciment etc) și servicii (transport materiale). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 22 august 2007, anterior emiterii facturii susmenționate și a fost radiată în data de 03.07.2008.

- S.C. "N" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada septembrie - decembrie 2011 un număr de 4 facturi fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (închirieri echipament, închirieri obiecte de decor și producție audio-video etc). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 30 mai 2011, anterior emiterii facturilor susmenționate, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative începând cu anul 2009.

- S.C. "W" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna ianuarie 2012 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii. Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 30 mai 2011, anterior emiterii facturii susmenționate, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- S.C. "M" S.R.L. Voluntari, jud. Ilfov, a emis pentru societatea contestatoare în luna ianuarie 2012 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii. Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din Voluntari a fost declarată contribuabil inactiv din data de 30 mai 2011, anterior emiterii facturii susmenționate, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- S.C. "L" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada februarie - martie 2012 două facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii. Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 11 iunie 2009, anterior emiterii facturilor susmenționate, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

2) - 13 societăți comerciale furnizoare cu comportament asemănător firmelor "fantomă", care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative. Cheltuielile înregistrate pe baza acestor facturi sunt în sumă de lei, iar TVA deductibilă înscrisă în facturi este de lei. Astfel:

- S.C. "C" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna iunie 2008 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (alpinism utilitar etc). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 11 iunie 2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative încă de la înființare, respectiv din anul 2004.

- S.C. "A" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna septembrie 2008 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (transport). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 11 iunie 2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative încă de la înființare, respectiv din anul 2007.

- S.C. "B" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna iunie 2008 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (servicii machetare și altele). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, ultimele declarații depuse de societatea din București au fost în data de 11.01.2008 (formular 100) și respectiv în data de 10.03.2008 (formular 300), ultimul bilanț contabil depus este aferent anului 2006, nu a depus declarația informativă 394, iar activitatea principală a societății a fost cea de intermediari în comerțul cu produse alimentare, băuturi și tutun. Societatea a fost radiată în data de 24.10.2011.

- S.C. "E" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada iunie 2008 - mai 2010 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (machetare grafică, transport, servicii cinematografice etc). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea este plătitoare de TVA din data de 01.02.2006, dar nu a depus niciun decont de TVA, ultimele declarații depuse (formular 100) au fost în data de 27.09.2004, nu există date privind depunerea bilanțurilor contabile, nu a depus declarația informativă 394, iar activitatea principală

a societății a fost cea de comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat.

Din verificarea efectuată s-a constatat că facturile "emise" de S.C. "V" S.R.L. București sunt foarte asemănătoare cu facturile "emise" de S.C. "G" S.R.L. București, S.C. "S" S.R.L. București, S.C. "Z" S.R.L. București, S.C. "A" S.R.L., respectiv fie au același format electronic, fie au aceeași editură tipografică, aceleași servicii facturate, aproximativ valori identice, contravaloarea acestora fiind până la nivelul sumei de 5.000 lei, achitate în numerar.

- S.C. "V" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna septembrie 2008 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (machetare grafică și altele). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, ultimele declarații depuse de societatea din București au fost în data de 25.01.2012 (formular 100 și formular 300), ultimul bilanț contabil depus este aferent anului 2010, ultima declarație informativă 394 a fost depusă în data de 25.07.2008, iar activitatea principală a societății a fost cea de comerț cu ridicata al fructelor și legumelor.

- S.C. "Z" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada octombrie 2009 - februarie 2011 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (transport, închiriere generator, închiriere cameră VHS, servicii cinematografice). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 07 octombrie 2010, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, ultimele declarații depuse au fost în data de 23.10.2008 (formular 100), respectiv în data de 24.07.2008 (formular 300), nu există date privind depunerea bilanțurilor contabile, iar ultima declarație informativă 394 a fost depusă în data de 24.07.2008.

Din verificarea efectuată s-a constatat că facturile "emise" de S.C. "Z" S.R.L. București sunt foarte asemănătoare cu facturile "emise" de S.C. "G" S.R.L. București, S.C. "B" S.R.L. București, S.C. "S" S.R.L. București, S.C. "A" S.R.L., respectiv fie au același format electronic, fie au aceeași editură tipografică, aceleași servicii facturate, aproximativ valori identice, contravaloarea acestora fiind până la nivelul sumei de 5.000 lei, achitate în numerar.

- S.C. "T" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna aprilie 2009 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii transport. Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 11 iunie 2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, ultimele declarații depuse au fost în data de 23.04.2007 (formular 100 și formular 300), iar ultimul bilanț contabil depus a fost cel aferent anului 2006.

- S.C. "S" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în lunile iunie și iulie 2009 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii închiriere generator. Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, ultimele declarații depuse (formular 100 și formular 300) au fost în data de 17.04.2012, ultimul bilanț contabil depus este aferent anului 2011, iar pentru declarația informativă 394 nu sunt date disponibile.

Din verificarea efectuată s-a constatat că facturile "emise" de S.C. "S" S.R.L. București sunt foarte asemănătoare cu facturile "emise" de S.C. "G" S.R.L. București, S.C. "B" S.R.L. București, S.C. "Z" S.R.L. București, S.C. "A" S.R.L., respectiv fie au același format electronic, fie au aceeași editură tipografică, aceleași servicii facturate, aproximativ valori identice, contravaloarea acestora fiind până la nivelul sumei de 5.000 lei, achitate în numerar.

- S.C. "D" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada iulie 2010 - mai 2011 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (transport, servicii cinematografice etc). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 30 mai 2011, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, ultimele declarații depuse au fost în data de 20.07.2009 (formular 100), respectiv în data de 16.09.2009 (formular 300), ultimul bilanț contabil depus a fost aferent anului 2008, ultima declarație informativă 394 a fost depusă în data de 20.07.2009, iar activitatea principală

declarată de societate a fost cea de comerț cu ridicata al produselor cosmetice și de parfumerie.

- S.C. "A" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada decembrie 2010 - mai 2011 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (amenajare decor și alte servicii). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, ultimele declarații depuse au fost în data de 21.10.2011 (formular 100), respectiv în data de 20.12.2011 (formular 300), ultimul bilanț contabil depus a fost aferent anului 2010, ultima declarație informativă 394 a fost depusă în data de 25.07.2011, iar activitatea principală declarată de societate a fost cea de lucrări de construcții ale clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

Din verificarea efectuată s-a constatat că facturile "emise" de S.C. "A" S.R.L. sunt foarte asemănătoare cu facturile "emise" de S.C. "G" S.R.L. București, S.C. "B" S.R.L. București, S.C. "Z" S.R.L. București, S.C. "S" S.R.L. București, respectiv fie au același format electronic, fie au aceeași editură tipografică, aceleași servicii facturate, aproximativ valori identice, contravaloarea acestora fiind până la nivelul sumei de 5.000 lei, achitate în numerar.

- S.C. "X" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în luna aprilie 2011 o factură fiscală în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (închiriere echipament). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, societatea din București a fost declarată contribuabil inactiv din data de 23 martie 2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, ultimele declarații depuse au fost în data de 14.05.2010 (formular 100), formularul 300 și declarația informativă 394 nu au fost depuse de la înființare, iar ultimul bilanț contabil depus a fost aferent anului 2008.

- S.C. "H" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada august - decembrie 2011 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (închiriere aparatură kraft și catering și transportul acestora etc). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, ultimele declarații depuse au fost în data de 25.04.2012 (formular 100 și formular 300), ultimul bilanț contabil depus a fost aferent anului 2011, ultima declarație informativă 394 este aferentă semestrului II 2011, iar activitatea principală declarată de societate a fost cea de lucrări de instalații sanitare, de încălzire și de aer condiționat.

Din verificarea efectuată s-a constatat că facturile "emise" de S.C. "H" S.R.L. sunt foarte asemănătoare cu facturile "emise" de S.C. "N" S.R.L. București - societate inactivă, respectiv au același format electronic, aceleași servicii facturate, aproximativ valori identice, contravaloarea acestora fiind până la nivelul sumei de 5.000 lei, achitate în numerar.

- S.C. "K" S.R.L. București a emis pentru societatea contestatoare în perioada aprilie - mai 2011 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare servicii (iluminare, etc). Potrivit informațiilor din baza comună de date a A.N.A.F. și INFO-PC, nu există informații privind depunerea declarațiilor privind obligațiile la bugetul de stat, bilanțurile contabile și declarația informativă 394, iar activitatea principală declarată de societate a fost cea de intermediari în comerțul cu produse diverse.

Din verificarea efectuată s-a constatat că unul dintre asociați este S.C. "X" S.R.L. București - societate declarată inactivă în data de 23.03.2012 dar care a avut comportament de inactiv încă din anul 2010, iar facturile "emise" de S.C. "K" S.R.L. sunt foarte asemănătoare cu facturile "emise" de S.C. "X" S.R.L. București, respectiv au același format, aceeași editură tipografică, aceleași servicii facturate, aproximativ valori identice, contravaloarea acestora fiind până la nivelul sumei de 5.000 lei, achitate în numerar.

3) Furnizorul S.C. "G" S.R.L. Cluj-Napoca a emis pentru societatea contestatoare în perioada decembrie 2008 - noiembrie 2010 facturi fiscale în valoare totală de lei, din care lei valoare și lei TVA, reprezentând contravaloare bunuri (osb, folie polycarbonat, mochetă, polistiren, gips carton etc) și servicii (transport, machetare grafică, amenajări decor, închiriere generator, servicii scenografice etc). În urma verificării încrucișate efectuată la această societate, consemnată în procesul verbal întocmit în data de2012 de către

reprezentanții A.I.F. Cluj-Napoca, a rezultat faptul că această societate nu a derulat niciodată tranzacții cu parteneri din afara județului Cluj, de la înființare și până la momentul verificării, S.C. "G" S.R.L. a utilizat facturi pretipărite cu datele de identificare ale societății, și nicidecum facturi în format electronic (emise pe calculator), așa cum apar în evidența contabilă a societății beneficiare "....." S.R.L., iar tranzacțiile înscrise în facturile prezentate de societatea contestatoare sunt în opoziție cu activitatea efectiv desfășurată de S.C. "G" S.R.L..

În plus, față de cele prezentate mai sus, se face precizarea că niciunul din cei 19 furnizori (5 + 13 + 1) nu au declarat prin formularul 394 livrări de bunuri și servicii către S.C. "....." S.R.L., iar în ceea ce privește serviciile achiziționate, societatea comercială contestatoare nu a prezentat documente care să justifice realitatea, oportunitatea și necesitatea operațiunilor, respectiv: contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize etc. De asemenea, serviciile de transport achiziționate nu au fost justificate cu înregistrări privind mijloacele de transport, obiectul transportului (bunuri sau persoane), ruta parcursă etc.

Cheltuielile înregistrate de societatea comercială contestatoare ca urmare a facturilor emise de cei 19 "furnizori" sunt în valoare totală de lei, iar **TVA deductibilă** pentru care societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere este în valoare totală de lei.

Cheltuielile cu bunurile și serviciile în sumă totală de lei înregistrate în perioada ianuarie 2008 - martie 2012 au fost considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal conform prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(1²), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f, lit.m) și lit.r) din Codul fiscal, **întrucât facturile privind achizițiile de bunuri și servicii nu au fost considerate documente justificative, fiind emise de cei 19 "furnizori" prezentați mai sus.**

Astfel, având în vedere cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de lei stabilite la inspecția fiscală și rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială pentru perioada verificată, a rezultat o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă totală de lei.

De asemenea, pentru achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de lei efectuate în perioada supusă inspecției fiscale în condițiile prezentate mai sus, la inspecția fiscală **a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă** în sumă totală de lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

* 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./.....2012, susținând că declararea societăților comerciale furnizoare ca și contribuabili inactivi de către A.N.A.F. nu poate constitui o dovadă a faptului că acești contribuabili nu au desfășurat activități comerciale cu societatea S.R.L., iar toate achizițiile efectuate de la acești furnizori au fost indispensabile obținerii producției de film și cinematografie, deci a veniturilor declarate de societatea contestatoare.

În susținerea contestației, au fost anexate contracte și devize de lucrări pentru justificarea veniturilor realizate, nu însă și pentru justificarea cheltuielilor înregistrate.

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

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de2012, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2008 - martie 2012, S.C. "....." S.R.L. Bușteni a înregistrat achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de lei (înregistrate pe cheltuieli) și a dedus TVA deductibilă în sumă de lei, dar facturile care au stat la baza acestor achiziții nu au fost considerate la control drept documente justificative, întrucât au fost emise de 19 societăți comerciale (prezentate analitic mai sus) care, din punct de vedere juridic, la data emiterii facturilor respective, figurau în lista de contribuabili declarați inactivi prin ordine ale președintelui A.N.A.F., ori furnizorii dovedesc cu documente că nu au avut relații cu societatea verificată, sau furnizorii nu și-au îndeplinit obligațiile declarative la

organele fiscale, nu au depus bilanțurile contabile, având un comportament asemănător firmelor fantomă, fapt pentru care au fost declarate ulterior societăți inactive.

În plus, achizițiile de servicii nu au fost justificate cu documente, respectiv: contracte încheiate, situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize, foi de parcurs etc.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile prezentate la control.

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. "....." 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 și serviciile 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 înseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență."

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatoare cu acești furnizori, și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli în sumă totală de lei și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de 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) și art.153 alin.(9) 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 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: [...]

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. [...]."

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".

Astfel, societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de cei 5 furnizori declarați inactivi, iar cheltuielile cu achiziția mărfurilor sunt nedeductibile fiscal, 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 5 furnizori inactivi.

De asemenea, societatea comercială contestatoare **nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă** înscrisă în facturile emise de cei 5 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 competente.

* Referitor la "furnizorul" care a dovedit cu documente că nu a avut relații comerciale cu firma contestatoare, cât și la "furnizorii" cu comportament fiscal neadecvat în număr de 13:

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" înscrși în facturi nu sunt cei reali, iar în unele cazuri facturile emise de diferiți furnizori sunt foarte asemănătoare ca format, servicii facturate și au aproximativ valori identice (sub 5.000 lei, achitate în numerar), așa cum rezultă din verificările efectuate de organele fiscale de inspecție, neexistând astfel informații suficiente prin care să se ateste că operațiunile consemnate în documentele emise de cei 13 furnizori sunt reale.

În plus, cei 13 furnizori nu și-au îndeplinit obligațiile declarative către organul fiscal competent, fapt pentru care o parte din ei au și fost declarați inactivi ulterior "emiterii" facturilor, iar livrările/prestările către beneficiarul S.C. "....." S.R.L. nu au fost declarate de către aceștia prin declarația 394.

În ceea ce privește furnizorul S.C. "....." S.R.L. din Cluj-Napoca, în urma controlului încrucișat efectuat de reprezentanții A.I.F. Cluj s-a dovedit că această societate comercială nu a avut nicio relație comercială cu S.C. "....." S.R.L. Bușteni, iar facturile înregistrate în contabilitatea societății contestatoare nu aparțin societății din Cluj-Napoca, în acest caz fiind dovedită nerealitatea operațiunilor consemnate în documentele "emise" de S.C. "G" S.R.L..

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu bunurile și serviciile 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."*

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 de bunuri și servicii 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."*

De asemenea, în analiza documentelor emise de cei 19 furnizori menționați mai sus, 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. [...]**".

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 și serviciilor.

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, 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 și serviciilor achiziționate de societatea comercială contestatoare.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere are în vedere, concomitent, două aspecte: cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în documente, și cel de formă, care privește modul de completare a documentelor.

În aceste condiții, datele înscrise în facturile fiscale nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale, în vederea îndeplinirii condițiilor necesare exercitării dreptului de deducere de către S.C. "....." S.R.L. Bușteni.

Faptul că societatea contestatoare deține facturi fiscale de achiziție având înscrise ca furnizori cele 19 societăți comerciale mai sus menționate și că achizițiile de bunuri și servicii au condus ulterior la realizarea de venituri de către societate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu a fost dovedită proveniența bunurilor și realitatea prestărilor de servicii consemnate în aceste documente, iar 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 și a serviciilor.

În plus, realitatea achizițiilor de servicii nu a fost justificată de societatea comercială contestatoare, în calitate de beneficiar, prin prezentarea de contracte încheiate cu prestatorii de servicii și a documentelor întocmite de prestatori care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize, documente de transport etc., cheltuielile cu serviciile înregistrate de societatea contestatoare fiind astfel nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal: "21.- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.", coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004: "48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; [...]", totodată societatea neavând drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii nejustificate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal: "145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile."

Este adevărat că în susținerea contestației societatea comercială a anexat contracte și devize de lucrări, însă aceste documente justifică realizarea de venituri și nicidecum efectuarea de cheltuieli, contractele fiind încheiate de S.C. "....." S.R.L. în calitate de prestator de servicii, cu diverși beneficiari.

De asemenea, în mod eronat societatea comercială interpretează dispozițiile Deciziei nr.V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, în sensul că această instituție *"[...] a acceptat caracterul deductibil al costurilor, deci a statuat că nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit chiar dacă unele documente nu îndeplinesc toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, mai ales în condițiile în care partenerul contractual, clientul și le însușește pe bază de devize anexate facturilor și le acceptă la plată."*

În fapt, așa cu rezultă din Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României, mai sus citată, aceasta se adresează în primul rând contribuabililor, care primesc documente justificative și le înregistrează în contabilitate (*"[...] 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, [...]"*), iar caracterul nedeductibil al cheltuielilor și lipsa dreptului de deducere a TVA înscrise în documentele care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii sunt precizate cu claritate în această Decizie: *"[...] 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."*

Mai mult, așa cum am precizat mai sus, societatea comercială contestatoare a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal și a dedus TVA deductibilă nu doar în baza unor facturi care nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, ci și fără ca achizițiile să fie justificate cu documente, facturile de achiziție fiind însușite și acceptate la plată de S.C. "....." S.R.L. fără a avea la bază devize, contrar afirmațiilor din contestație.

Având în vedere cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente acestora (..... lei + lei). Precizăm că accesoriiile au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Curtea de Apel Ploiești.

DIRECTOR EXECUTIV,