

**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. 468 din 24 iunie 2011**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din comuna 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 mai 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x mai 2011, în legătură cu contestația Societății Comerciale "x" S.R.L. din comuna x, județul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x mai 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială încheiat la data de x mai 2011 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x mai 2011.

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 actelor atacate, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x mai 2011, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are domiciliul fiscal în comuna x, x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. J29/x/x și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

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

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

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

**I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

"[...] Subscrisa S.C x SRL, [...], prin administrator x, în temeiul art.205, 207 din OG 92/2003, raportat la art.7 din Legea 554/2004, formulăm

**CONTESTAȚIE**

*împotriva Deciziei de impunere înregistrată sub nr.x/x.05.2011 precum și împotriva raportului de inspecție fiscală nr.x/x.05.2011 ce a stat la baza acestei decizii, și în consecință solicităm revocarea acestora și exonerarea subscrisei de la plata sumei de x lei reprezentând impozit pe profit, sumei de x lei reprezentând majorări de întârziere, sumei de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și a sumei de x lei reprezentând majorări de întârziere.*

*Motivele Contestației:*

*[...] 1.În concret, organele fiscale au identificat în evidența contabilă aparținând S.C x SRL, un număr de x de furnizori (societăți comerciale) care nu au declarat prin formularul 394,*

livrările efectuate către subscrisa, unele din aceste societăți fiind în momentul de față radiate, dizolvate, inactive sau în faliment.

Urmare acestui fapt, organele de control au considerat nedeductibile fiscal toate cheltuielile înregistrate de S.C. x SRL în baza facturilor emise de către cele x de societăți comerciale, au apreciat că aceste facturi nu au calitatea de document justificativ, consecința fiind aceea că au stabilit în sarcina subscrisei diferențe de plată la impozitul pe profit, TVA și majorări de întârziere la acestea.

Ca temei de drept, în raportul de inspecție fiscală precum și în decizia de impunere au fost invocate Legea 571/2003 (art.21 alin.3 și 4, art.24 alin.3) precum și art.146 alin.1 lit.a și b din Codul fiscal.

Considerăm că nici una din aceste dispoziții nu sunt aplicabile situației de fapt, întrucât am făcut dovada existenței acestor facturi în materialitatea lor, acestea au fost înregistrate în contabilitate și declarate de subscrisa prin Declarația 394 la organele fiscale teritoriale, prin urmare au calitatea de documente justificative.

Considerăm că în mod eronat, organul fiscal nu a luat în considerație tranzacțiile efectuate și dovedite prin aceste facturi.

[...] Întrucât spațiul destinat punctului de lucru necesită amenajări, am contractat mai multe societăți comerciale, care pe bază de facturi ne-au prestat diverse servicii.

Cert este că toate lucrările pentru amenajarea punctului de lucru au fost efectiv prestate de societățile comerciale care în acest sens ne-au emis facturi.

În ce ne privește, considerăm că nu am încălcat nici o dispoziție a Codului fiscal.

Astfel, toate investițiile efectuate de subscrisa la punctul de lucru există efectiv pe teren, existența acestora fiind dovedită din punct de vedere contabil cu facturi de materiale și manoperă.

[...] Pe de altă parte, nu poate fi imputat subscrisei și nu poate duce la stabilirea unei culpe fiscale în sarcina noastră, faptul că unele din societățile comerciale ce ne-au prestat servicii nu și-au înregistrat în contabilitate și nu au declarat la fisc facturile de materiale și prestări servicii emise către subscrisa.

[...] 2. În raportul de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere ni se mai impută faptul că S.C x SRL în mod eronat a înregistrat pe costuri suma de x lei – contravaloare materiale de construcții și manoperă la punctul de lucru – având în vedere că aceste cheltuieli sunt asimilate mijloacelor fixe și ca atare trebuiau recuperate treptat.

Este adevărat că societatea a evidențiat aceste investiții reprezentând materiale și manoperă, pe costuri, însă în nici un caz acestea nu trebuiau considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, cum greșit au apreciat inspectorii fiscali atât în actul de control cât și în considerentele deciziei de impunere.

Potrivit Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.3055/2009, în astfel de situații de înregistrări eronate, societățile comerciale au posibilitatea de a corecta erorile prin contul contabil 117 – rezultat reportat.

În speță aceasta înseamnă că, în urma controlului și constatării că am înregistrat eronat investițiile, OMFP nr.3055/2009, dă dreptul subscrisei să corecteze erorile și să înregistreze aceste investiții în contul 231 – imobilizări în curs de execuție și astfel să se poată amortiza pe durata contractului de închiriere pe punctul de lucru unde a fost făcută investiția.

În nici un caz aceste investiții nu trebuiau considerate nedeductibile fiscal, cum greșit au apreciat organele de control.

3. În raportul de inspecție fiscală ni se mai impută faptul că am achitat mai multe facturi cu valori sub 5000 lei, reprezentând contravaloare lucrări de construcții, emise de diverse societăți comerciale, cu numerar, prin casierie, astfel că în opinia organelor de control, acestea sunt nedeductibile fiscal.

Considerăm că în mod eronat, organul fiscal nu a luat în considerație tranzacțiile efectuate și dovedite prin aceste facturi, pe motiv că au fost achitate de subscrisa cu numerar, anulând arbitrar dreptul de deducere a costurilor generate de înregistrarea acestora.

*Faptul că am achitat facturile cu valori sub 5000 lei cu numerar, prin casierie nu constituie o abatere de la normele Codului fiscal, astfel că în mod greșit organele fiscale de control au anulat dreptul de deducere a cheltuielilor dovedite prin aceste facturi.*

*În concluzie, vă rugăm să admiteți contestația, să revocați decizia de impunere și în consecință să fim exonerati de la plata sumelor stabilite în aceasta. [...].”*

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

*\* Inspecția fiscală parțială, finalizată la data de x mai 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de constituire, declarare și virare a **impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată** datorate bugetului general consolidat în perioada 01 ianuarie 2007 – 31 martie 2010 de către S.C. “x” S.R.L..*

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

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

### ***“[...] 1. Impozitul pe profit***

*Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], ale H.G. nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada trimestrul I 2007 – trimestrul I 2010.*

*[...] Societatea verificată desfășoară activitate de comerț cu amănuntul al pieselor și accesoriilor pentru autovehicule la punctul de lucru situat în comuna x, [...], locație pentru care a prezentat echipei de inspecție fiscală Contractul de închiriere din data de x.06.2007 cu valabilitate 5 (cinci) ani de la data semnării.*

*În data de x.03 2010, Compartimentul de Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Prahova a transmis către A.I.F. Prahova lista neconcordanțelor dintre sumele declarate de SC x SRL și cele declarate de clienții/furnizorii societății în perioada semestrul I 2007 – semestrul II 2009.*

*Au fost identificați un număr de x furnizori ai societății verificate care nu au declarat prin formularul 394 “Declarație informativă [...]” livrări către SC x SRL x, unele dintre acestea aflându-se în momentul de față în diferite stadii: radiate, dizolvate, lichidate, inactive, faliment. Facturile înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL în perioada februarie 2007 – martie 2010, au valoarea totală de x lei și “reprezintă” contravaloare prestări de servicii (lucrări de construcții, transporturi rutiere, servicii informatice, consultanță și reparații auto) și livrări de bunuri. Exemplificăm:*

**a) societăți comerciale pentru care au fost solicitate controale încrucișate, din răspunsurile primite rezultând că niciunul dintre acești furnizori nu a derulat operațiuni economice cu unitatea verificată (x societăți): [...].**

**b) societăți comerciale care nu au depus la organul fiscal teritorial, pe raza cărora își au sediul social declarat, declarații privind obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, raportări semestriale sau bilanțuri aferente exercițiilor financiare încheiate și care nu funcționează la sediul declarat la data emiterii facturilor către SC x SRL x (x societăți): [...].**

**c) societăți comerciale înscrise la rubrica “Furnizor” ale căror date de identificare sunt eronate**

**SC x SRL Roșiori de Vede – [...].**

**d) societăți care erau dizolvate la data emiterii facturilor către SC x SRL x:**

**SC x SRL București – [...].**

*[...] În aceste condiții, conform art.11, alin.(1), art.21, alin.(3), lit.i), alin.(4), lit.f) și art.24, alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu art.6, alin.(1) și (2) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată, și art.105, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 [...], organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate cu un număr de x societăți comerciale, tranzacții consemnate în documentele înregistrate de către SC x SRL x și pe cale de consecință, întrucât proveniența bunurilor și serviciilor nu a fost elucidată la data inspecției fiscale, au anulat dreptul de deducere a costurilor generate de înregistrarea acestora. De*

asemenea, în mod eronat societatea a înregistrat pe costuri suma de **x lei** contravaloarea materialelor de construcții și manoperă, în condițiile în care, conform prevederilor art.4, lit.a) din Legea nr.15/1994 [...]. Având în vedere că aceste cheltuieli sunt asimilate mijloacelor fixe, trebuiau recuperate treptat așa cum prevede art.11, alin.(3) din actul normativ sus menționat [...] și nu înregistrate integral pe costuri la data efectuării lor.

Astfel, nici în situația în care operațiunile derulate de SC x SRL cu societățile comerciale înscrise în anexa nr.x, respectiv facturile ce reprezintă contravaloare materiale, amenajări exterioare, amenajări interioare, **ar fi reflectat realitatea și ar fi putut fi verificate în corelație cu evidența furnizorilor respectivi**, SC x SRL nu trebuia să înregistreze pe costuri contravaloarea materialelor de construcții și manoperă, ci ar fi putut recupera aceste cheltuieli pe calea amortizării, având în vedere prevederile art.21, alin.3, lit.i) coroborat cu art.24, alin.3, lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

Menționăm faptul că societățile înscrise în anexa nr.x nu au declarat prin formularul 394 "Declarația informativă [...]" livrări către SC x SRL x.

Influențele, ca urmare a considerării nedeductibile fiscal a cheltuielilor înregistrate de SC x SRL x în baza facturilor înscrise în anexa nr.x, "emise" de către furnizorii enumerați mai sus, defalcate pe ani fiscali, sunt următoarele:

#### **Anul fiscal 2007**

[...] **La control**, aferent anului 2007, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **x lei**, mai **mult cu suma de x lei** față de cheltuielile nedeductibile stabilite de societate, rezultând un profit impozabil de **x lei** cu un **impozit pe profit** aferent în sumă de **x lei** (anexa nr.x).

Cheltuielile nedeductibile stabilite la control, în sumă de **x lei**, provin din următoarele:

– suma de **x lei**, contravaloarea facturilor înscrise în anexa nr.x, reprezentând servicii, mărfuri, materiale de construcții și consultanță, sume înregistrate de societate în conturile contabile 602.8 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile", 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți", la control fiind considerate nedeductibile fiscal, în condițiile în care acestea reprezintă achiziții de la societăți comerciale pentru care au fost solicitate controale încrucișate și a rezultat faptul că nu au avut relații comerciale cu societatea verificată, societăți care nu au depus declarații privind obligațiile datorate bugetului de stat etc;

– suma de **x lei**, reprezentând contravaloarea materialelor de construcții utilizate pentru amenajarea punctului de lucru situat în comuna x, pentru care societatea are încheiat contractul de închiriere din data de x.06.2007, contravaloare care a fost înregistrată inițial în contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs", ulterior în lunile martie, iunie, septembrie și decembrie 2007, fiind efectuat în mod eronat articolul 602.8 = 231, în condițiile în care sumele respective trebuiau înregistrate în contul contabil 231 până la data finalizării investiției, după care se înregistrau în valoarea mijlocului fix și se puteau recupera pe calea amortizării.

Pentru diferența suplimentară stabilită la control aferentă anului 2007, în sumă de **x lei**, echipa de inspecție fiscală a calculat, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 [...], majorări de întârziere în sumă de **x lei** și penalitate de 15% în valoare de **x lei** (anexa nr.x).

#### **Anul fiscal 2008**

[...] **La control**, aferent anului 2008, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **x lei**, mai **mult cu suma de x lei** față de cheltuielile nedeductibile stabilite de societate, rezultând un profit impozabil de **x lei** cu un **impozit pe profit** aferent în sumă de **x lei** (anexa nr.x).

Cheltuielile nedeductibile stabilite la control, în sumă de **x lei**, provin din următoarele:

– suma de **x lei** reprezentând contravaloarea facturilor înscrise în anexa nr.x, reprezentând servicii, mărfuri, materiale de construcții și consultanță, sume înregistrate de societate în conturile contabile 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți", la control fiind considerate nedeductibile fiscal, în condițiile în care acestea reprezintă achiziții de la societăți comerciale pentru care au fost

solicitate controale încrucișate și a rezultat faptul că nu au avut relații comerciale cu societatea verificată, societăți care nu au depus declarații privind obligațiile datorate bugetului de stat etc.;

– suma de **x lei**, reprezentând contravaloarea materialelor de construcții utilizate pentru amenajarea punctului de lucru situat în comuna x, pentru care societatea are încheiat contractul de închiriere din data de x.06.2007, care au fost înregistrate inițial în contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs", ulterior în lunile iunie, august și noiembrie 2008, fiind efectuat în mod eronat articolul 602.8 = 231, în condițiile în care sumele respective trebuiau înregistrate în contul contabil 231 până la data finalizării investiției, după care se înregistrau în valoarea mijlocului fix și se puteau recupera pe calea amortizării.

Pentru diferența suplimentară stabilită la control aferentă anului 2008, în sumă de **x lei**, echipa de inspecție fiscală a calculat, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 [...], majorări de întârziere în sumă de **x lei** și penalitate de 15% în valoare de **x lei** (anexa nr.x).

### **Anul fiscal 2009**

[...] **La control**, aferent anului 2009, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **x lei**, mai **mult cu suma de x lei** față de cheltuielile nedeductibile stabilite de societate, rezultând un profit impozabil de **x lei** cu un **impozit pe profit** aferent în sumă de **x lei** (anexa nr.x).

Cheltuielile nedeductibile stabilite la control, în sumă de **x lei**, provin din următoarele:

– suma de **x lei** reprezentând contravaloarea facturilor înscrise în anexa nr.x, reprezentând servicii, mărfuri, materiale de construcții și consultanță, sume înregistrate de societate în conturile contabile 371 "Mărfuri" și 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți", la control fiind considerate nedeductibile fiscal, în condițiile în care acestea reprezintă achiziții de la societăți comerciale pentru care au fost solicitate controale încrucișate și a rezultat faptul că nu au avut relații comerciale cu societatea verificată, societăți care nu au depus declarații privind obligațiile datorate bugetului de stat etc.;

– suma de **x lei**, reprezentând contravaloarea materialelor de construcții utilizate pentru amenajarea punctului de lucru situat în comuna x, pentru care societatea are încheiat contractul de închiriere din data de x.06.2007, care au fost înregistrate inițial în contul contabil 231 "Imobilizări corporale în curs", ulterior în lunile iunie 2009, fiind efectuat în mod eronat articolul 602.8 = 231, în condițiile în care sumele respective trebuiau înregistrate în contul contabil 231 până la data finalizării investiției, după care se înregistrau în valoarea mijlocului fix și se puteau recupera pe calea amortizării.

Pentru diferența suplimentară stabilită la control aferentă anului 2009, în sumă de **x lei**, echipa de inspecție fiscală a calculat, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 [...], majorări de întârziere în sumă de **x lei** și penalitate de 15% în valoare de **x lei** (anexa nr.2).

### **Trimestrul I 2010**

[...] **La control**, aferent trimestrului I 2010 nu au fost stabilite diferențe față de impozitul stabilit de societate (anexa nr.x).

Având în vedere cele prezentate mai sus, referitoare la constatările aferente tranzacțiilor derulate în perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea bunurilor consemnate în documentele emise de către cei x de furnizori enumerați, existând suspiciunea că acestea nu sunt reale, astfel că la control a fost anulat dreptul de deducere a cheltuielilor generate de înregistrarea în gestiune a acestora în valoare fără tva de **x lei** (anexa nr.x).

Cheltuielile privind înregistrarea în gestiune a mărfurilor, prestărilor de servicii, materialelor de construcții etc., achiziționate de societate de la furnizorii enumerați mai sus, precum și cheltuielile (investițiile) care trebuiau recuperate pe calea amortizării, au fost considerate nedeductibile fiscal de echipa de inspecție fiscală, în baza următoarelor prevederi:

- art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 [...]
- art.21, alin.(3), lit.i) din Legea nr.571/2003 [...];
- art.24, alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

Menționăm că, la considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor înregistrate de societate din relația cu furnizori la care urmare verificărilor încrucișate s-a constatat că nu au desfășurat relații comerciale cu SC x SRL, furnizori care nu au depus declarații privind obligațiile de plată la bugetul de stat, cu furnizori care la data emiterii facturilor fiscale erau radiați, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile:

- art. 11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...];
- art.6, alin.(1) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată, [...];
- art. 105, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 [...].

Mai mult, potrivit Deciziei nr.V/15.01.2007, emisă de către Înalta Curte de Casație și Justiție, [...].

**Recapitulând**, în contul impozitului pe profit au fost stabilite următoarele:

- diferență suplimentară x lei;
- majorări de întârziere x lei;
- penalitate x lei.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului VI din legea nr.571/2003 [...] și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, [...], a cuprins perioada ianuarie 2007 – martie 2010 și s-a efectuat, selectiv și prin sondaj, [...].

[...] Din verificarea efectuată, așa cum am precizat mai sus, asupra modului de stabilire a TVA deductibilă și colectată s-au constatat următoarele:

### **TVA deductibilă**

[...] Față de T.V.A dedusă de societate în sumă de **x lei**, la control a fost stabilită T.V.A deductibilă în sumă de **x lei**, respectiv o diferență suplimentară de **x lei** (anexa nr.x), reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă de SC x SRL x în baza unor facturi înregistrate în evidența contabilă în valoare totală de **x lei** (anexa nr.x), reprezentând contravaloare materiale de construcții ([...]), contravaloare manoperă amenajări interioare, exterioare precum și reparații componente auto ([...]), aferente perioadei ianuarie 2007 – martie 2010, așa cum vom prezenta în continuare.

Așa cum rezultă din Procesele verbale de controale încrucișate a fost constatat faptul că societățile în cauză nu au derulat operațiuni economice cu SC x SRL x, de asemenea din consultarea aplicației ANAF – InfoPC s-a constatat că la data emiterii facturilor către SC x SRL, existau societăți care erau în dizolvare, nu erau plătitoare de tva, nu au depus în perioada respectivă deconturi de taxă pe valoarea adăugată, după cum urmează:

**a) societăți comerciale pentru care au fost solicitate controale încrucișate, din răspunsurile primite rezultând că niciunul dintre acești furnizori nu a derulat operațiuni economice cu unitatea verificată (x societăți): [...].**

**b) societăți comerciale care nu au depus la organul fiscal teritorial, pe raza cărora își au sediul social declarat, declarații privind obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, raportări semestriale sau bilanțuri aferente exercițiilor financiare încheiate și care nu funcționează la sediul declarat la data emiterii facturilor către SC x SRL x (x societăți): [...].**

**c) societăți comerciale înscrise la rubrica “Furnizor” ale căror date de identificare sunt eronate: SC x SRL Roșiori de Vede.**

**d) societăți care erau dizolvate la data emiterii facturilor către SC x SRL x: SC x SRL București.**

Așa cum am arătat și la subcapitolul “Impozit pe profit”, societățile înscrise în anexa nr.x nu au declarat prin formularul 394 “Declarația informativă [...]” livrări către SC x SRL x.

Consecința celor prezentate mai sus o reprezintă neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de **x lei** înscrisă în cele x facturi înregistrate de societatea verificată (anexa nr.x), deoarece aceasta s-a făcut fără respectarea prevederilor:

- art. 146, alin.(1), lit.a) și lit.b), pct.1 din Legea nr.571/2003 [...];
- art. 155, alin.(5), lit.c) din Legea nr.571/2003 [...];
- art.6, alin.(1) [...] din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Mai mult decât atât, în Decizia nr.V din 15.01.2007, emisă de către Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, [...].

[...] Pentru TVA stabilit suplimentar în sumă de x lei s-au calculat, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 [...], majorări în sumă de x lei și penalități în sumă de x lei (anexa nr.x). [...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În Raportul de inspecție fiscală parțială din x mai 2011, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale reprezentate de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat de către S.C. “x” S.R.L. x.

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

Inspecția fiscală a cuprins perioada ianuarie 2007 – martie 2010 atât la **impozitul pe profit**, cât și la **TVA**, iar în urma controlului, conform **Deciziei de impunere nr. x/x mai 2011** emisă de A.I.F. Prahova, s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare de plată:

- impozit pe profit ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ..... x lei;
- taxă pe valoarea adăugată ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei.

**Motivele de fapt și de drept** care au condus la stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare de plată au fost prezentate pe larg mai sus, la pct.II din prezenta decizie.

\* **Prin contestația formulată de S.C. “x” S.R.L. sunt contestate integral obligațiile fiscale suplimentare** stabilite prin Decizia de impunere nr.x/x mai 2011, iar în cuprinsul contestației sunt prezentate următoarele motivații în susținerea cauzei:

– niciunul din temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală în actele de control atacate, nu sunt aplicabile situației de fapt, întrucât societatea comercială contestatoare consideră că a făcut dovada existenței facturilor emise de cei x de furnizori vizați la control, iar facturile au fost înregistrate în contabilitate și declarate la fisc prin Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod 394, astfel că acestea au calitatea de documente justificative pentru acordarea deductibilității cheltuielilor în sumă totală de x lei – stabilite eronat și nelegal la control ca nedeductibile fiscal, cât și pentru acordarea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei – pentru care la control s-a anulat în mod eronat și nelegal dreptul de deducere;

– faptul că cei x de furnizori de bunuri și servicii vizați la control nu și-au înregistrat în contabilitate și nu a declarat la fisc livrările/prestările către S.C. “x” S.R.L. nu-i poate fi imputat și nu poate duce la stabilirea unei “culpe fiscale”;

– pentru suma de x lei reprezentând achiziții de materiale și servicii pentru realizarea de investiții la punctul său de lucru, înregistrate direct pe cheltuieli în perioada supusă inspecției fiscale, deși recunoaște că acestea au fost incorect evidențiate pe costuri, consideră că nu trebuiau considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, întrucât, conform Regulamentului aprobat prin Ordinul M.F.P. nr.3055/2009, această înregistrare eronată putea fi corectată prin contul contabil 117 “Rezultatul reportat”.

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

Argumentele invocate în contestație nu corespund situației de fapt fiscale consemnată în Raportul de inspecție fiscală parțială din x mai 2011, nu sunt fundamentate legal, astfel încât nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

– **Constatările organelor de inspecție fiscală** au avut în vedere neconcordanțele din aplicația informatică ce gestionează prelucrarea datelor raportate prin Declarația informativă semestrială privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod 394 privind sumele declarate de S.C. “x” în perioada semestrul I al anului 2007 – semestrul II al anului 2009, conform listei transmisă la data de x martie 2010 de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Prahova.

– Astfel, conform celor consemnate în **RIF din x mai 2011**, pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv ianuarie 2007 – martie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. “x” S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, **pe cheltuieli, achiziții de bunuri și servicii** în sumă totală de **x lei** (x lei/an 2007 + x lei/an 2008 + x lei/an 2009) – Anexa nr.x la RIF, totodată exercitându-și și dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă în sumă totală de **x lei** – Anexa nr.x la RIF, **facturate de x de societăți comerciale furnizoare** – prezentate analitic în RIF.

Organele de inspecție fiscală au stabilit însă că **facturile prezentate la control nu îndeplinesc condițiile legale** pentru a fi considerate **documente justificative** din punct de vedere contabil și fiscal, aceasta întrucât, din procesele-verbale de control încrucișat încheiate de alte organe de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F., a rezultat că din cele x de societăți comerciale furnizoare vizate de neconcordanțele din aplicația informatică ce gestionează prelucrarea datelor raportate prin Declarația informativă semestrială privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod 394:

– x societăți comerciale nu au declarat prin Declarație informativă – cod 394 livrări de bunuri și/sau prestări de servicii către S.C. “x” S.R.L.;

– x societăți comerciale nu au depus la organul fiscal teritorial, pe raza căruia își au sediul social declarat, declarații privind obligațiile fiscale datorate bugetului de stat (inclusiv Declarația 394), raportări semestriale și bilanțuri contabile anuale și care nu funcționau la sediul declarat la data emiterii facturilor către S.C. “x” S.R.L.;

– o societate comercială avea înscrise date de identificare eronate la rubrica “Furnizor” din facturile emise către S.C. “x” S.R.L.;

– o societate comercială era dizolvată la data emiterii facturilor către S.C. “x” S.R.L..

– **Având în vedere aceste constatări**, la inspecția fiscală din x mai 2011, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal***

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

coroborate cu cele ale art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

***“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.”***

organele de inspecție fiscală **nu au mai acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil** aferent perioadei verificate pentru **cheltuielile** în sumă totală de **x lei**, întrucât s-a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile stabilite la art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“Art. 6. – (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.***



**(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.”;**

coroborate cu cele ale art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal:

**“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;”;**

**anulând totodată și dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă, în sumă totală de x lei, înscrisă în cele x de facturi – prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF, întrucât această taxă a fost dedusă de societatea comercială contestatoare fără a respecta prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

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

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

**[...] Art. 155. – [...] (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;”.**

De asemenea, organul de inspecție fiscală a invocat și Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.732 din 30 octombrie 2007) care a stabilit:

**“[...], în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în 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 deducerea TVA.”**

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

**Pentru considerentele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că facturile fiscale de achiziție de bunuri și servicii nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de document justificativ pentru beneficiarul S.C. "x" S.R.L., conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – mai sus citate, deoarece nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor și serviciilor înscrise în aceste facturi, atâta timp cât controalele fiscale încrucișate au constatat deficiențele mai sus prezentate.**

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.

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 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 (mai sus citate).

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

– La control s-a mai constatat și faptul că, în perioada anilor 2007 – 2009, societatea comercială contestatoare a achiziționat materiale de construcții și servicii în sumă totală de x lei necesare realizării de investiții la imobilul închiriat în care funcționează punctul său de lucru, sumă pe care inițial a înregistrat-o în contul contabil 231 “Imobilizări corporale în curs”, dar pe care, ulterior, a transferat-o în contul contabil de cheltuieli 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” (articol contabil: 6028 = 231), ignorând astfel prevederile art.4 lit.a) și art.11 alin.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“[...] Art. 4. – Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:**

**a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;**

**[...] Art. 11. – [...] Amortizarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune se recuperează de agentul economic care a efectuat investiția, pe perioada contractului.”**

Astfel, în această speță, în mod eronat societatea comercială contestatoare a invocat prevederile Ordinului M.F.P. nr.3055/2009, întrucât acest ordin a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2010, iar constatările consemnate în RIF referitoare la investițiile în sumă totală de x lei – înregistrate pe cheltuieli – se referă la perioada 1 ianuarie 2007 – 31 decembrie 2009.

Pe de altă parte, deductibilitatea sau nedeductibilitatea fiscală a cheltuielilor la calculul profitului impozabil este reglementată numai de Codul fiscal, conform prevederilor art.1 alin.(3) din acest cod:

**“Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal**

**Art. 1. – [...] (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”**

În aceste condiții, **investițiile la imobilul închiriat în care funcționează punctul de lucru al S.C. “x” S.R.L., sunt considerate mijloace fixe supuse amortizării, iar amortizarea lor se recuperează pe perioada rămasă din contractul de închiriere – conform prevederilor Legii**

**nr.15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, iar în ceea ce privește deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea aceasta este reglementată la art.21 alin.(3) lit.i) și art.24 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal:

**“Art. 21. – Cheltuieli**

[...] **(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

[...] **i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;**

[...] **Art. 24. – Amortizarea fiscală**

[...] **(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:**

**a) investițiile efectuate la mijloace fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau alte asemenea;”**

Față de considerentele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect și legal la inspecția fiscală parțială din x mai 2011, aferent perioadei verificate, au fost stabilite cheltuieli suplimentare nedeductibile fiscal în sumă totală de x lei (x lei + x lei) și un **impozit pe profit suplimentar** datorat în sumă de x lei, precum și **TVA de plată suplimentară** în sumă de x lei, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește **majorările de întârziere contestate** în sumă totală de x lei (x lei + x lei) aferente impozitului pe profit suplimentar contestat și TVA de plată suplimentară contestată, acestea au fost corect calculate la control, conform prevederilor art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

**IV. – Concluzionând analiza contestației formulată de Societatea Comercială “x” S.R.L., cu sediul în comuna x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x mai 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

**D E C I D E :**

- 1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei – din care:**
- impozit pe profit stabilit suplimentar ..... x lei;
  - accesorii de plată aferente impozitului pe profit ..... x lei;
  - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;
  - accesorii de plată 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,**