

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.412 din X 2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "X" S.R.L.
din 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 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. X/X 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.R.L.** din X, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X din X 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de X 2010 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de X 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – *Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale* – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, depusa prin posta la data de X.2010 și înregistrată la D.G.F.P. A.I.F. Prahova sub nr.X/X 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.R.L. are sediul social în X, str. X, nr.X, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. X și are codul unic de înregistrare fiscală **X** cu atribut fiscal RO.

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

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

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

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

“[...] În fapt, conform raportului de inspectie fiscala incheiat la data de X.2010, inspectorii fiscali ai D.G.F.P. Prahova au efectuat un control la sediul societatii noastre, avand ca obiect modul de stabilire, evidentiere, declarare si virare a urmatoarelor impozite cu titlu de taxe datorate bugetului general consolidat al statului: impozitul pe profit pentru perioada X 2007 - X 2010, tva pentru perioada X 2007 - X 2010 si [...].

Referitor la impozitul pe profit s-a retinut ca o deficiente faptul ca in perioada verificata au fost efectuate achizitii de materii prime de la furnizori interni declarati inactivi, inainte de derularea tranzactiilor comerciale. Drept consecinta, s-a stabilit in sarcina societatii in mod nejustificat, o contributie suplimentara de X lei, la care s-au calculat majorari de X lei.

Consideram ca sub acest aspect actul de control este neintemeiat intrucat, nu s-a tinut seama de prev. art.20 lit. c din L.571/2003, care stipuleaza in felul urmator: “Urmatoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

c) veniturile din anulara cheltuielilor pentru care s-a acordat deducere, ..., veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, ...”

Avand in vedere faptul ca materia prima consumata se regaseste in totalitate in produsul finit realizat, pentru care s-a constituit, declarat si platit impozit pe profit si tva, nu se justifica in niciun mod calcularea unor obligatii fiscale suplimentare, care nu fac altceva decat sa stabileasca in mod arbitrar o dubla impozitare.

De asemenea, materia prima primita conform facturilor respective se regaseste si se identifica in continutul produsului finit realizat, asa cum de altfel a si retinut organul de control de control la pag.4 alin4 din procesul verbal.

Insepectorii financiari nu au solicitat date de la societatile furnizoare in legatura inregistrarea facturilor emise in evidenta proprie a acestora, precum si a veniturilor si a tva-ului aferente, situatie ce da dreptul cumparatoarei, adica societatii noastre, sa deduca cheltuielile si tva-ul aferent. [...]

Din cauza raporturilor comerciale cu furnizori declarati inactivi, organul de control a procedat si la recalcularea tva-ului, pretinzand ca s-a inregistrat eronat tva deductibil, motiv pentru care stabileste o diferenta suplimentara de plata de X lei, la care aplica majorari de intarziere de X lei.

Contestam temeinicia si legalitatea acestei diferente de plata cu titlu de tva, pentru ca asa cum am aratat mai sus, prin inregistrarea in contabilitate a facturilor emise de acesti furnizori inactivi, am platit toate taxele si impozitele datorate legal, si nu se justifica in niciun mod plata unor sume suplimentare, deoarece ar reprezenta o dubla impozitare.

Cu privire la autoturismul marca “X” am prezentat inspectorilor financiari contractul de dare in plata autentificat sub nr.X/X.2008 prin care a fost instrainat catre firma X - X, si nu constituie in niciun caz livrare intracomunitara cum au retinut in mod eronat acestia.

Masina a fost data in plata in vederea stingerii unei obligatii de plata in suma de X lei, pe care societatea noastra o avea de platit societatii cumparatoare, fapt consemnat chiar in cuprinsul actului autentic.

Dupa plecarea autoturismului din tara, nu l-am putut radia din circulatie intrucat cumparatorul, cu toate insistentele noastre, nu ne-a trimis placutele de inmatriculare, absolut necesare potrivit codului rutier pentru a se dispune radierea. [...]”

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

** Inspectia fiscală finalizată la data de X 2010, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “X” S.R.L., în perioada X 2007 – X 2010, reprezentate printre altele de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.*

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

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

"[...] Impozitul pe profit

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 [...], a H.G. Nr.44/2004 [...].

În perioada supusă verificării societatea a desfășurat efectiv activitatea de producție a cablurilor de legatură, comercializarea acestora, precum și vânzarea de marfuri (cabluri, bride, carlige, chingi, dispozitiv lant, etc) [...].

"[...] Perioada X 2007 – X 2007

[...] Pentru exercitiul financiar 2007, societatea a constituit un impozit pe profit datorat bugetului de stat în suma de **X lei**, [...]

Din verificările efectuate asupra documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor, s-a reținut ca deficiența faptului că în trim.X 2007 au fost efectuate achiziții de materii prime de la furnizori interni declarați inactivi, înainte de derularea tranzacțiilor comerciale, așa cum rezultă din informațiile existente pe site-ul mfinante.ro [...]

Valoarea totală a acestor tranzacții în perioada menționată este de **X lei** din care: bază impozabilă - **X lei** și TVA deductibilă - **X lei**.

Conform prevederilor art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003, [...] "nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui A.N.A.F." coroborat cu art.21, alin.(4), lit.r) din același act normativ.

Urmare celor prezentate mai sus, controlul a stabilit că influența fiscală, majorarea profitului impozabil stabilit de societate, cu suma de **X lei** [...], rezultând o bază impozabilă în valoare de **X lei** (**X lei** + **X lei**) și un impozit pe profit datorat bugetului de stat în suma de **X lei** (**X lei** x 16%) cu o diferență suplimentară de impozit pe profit de **X lei** (**X lei** - **X lei**) [...]

Anul 2008

[...] Pentru anul fiscal 2008 societatea a constituit o obligație de plată în contul impozitului pe profit în suma de **X lei** [...], impozit declarat la organul fiscal teritorial și achitat integral la bugetul de stat [...]

La control a fost stabilit pentru anul fiscal 2008 un profit impozabil în suma de **X lei**, prin majorarea profitului impozabil stabilit de societate cu cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de **X lei** reprezentând: [...]

- **X lei** - reprezintă contravaloarea cheltuielilor cu materiile prime achiziționate în trim.X 2008 de la furnizori interni declarați inactivi [...], înainte de derularea tranzacțiilor comerciale, [...]

Valoarea totală a acestor achiziții de materii prime este de **X lei** din care: **X lei** - bază impozabilă și **X lei** - TVA deductibilă.

Contravaloarea cheltuielilor cu materiile prime achiziționate în trim.X 2008 de la furnizori interni declarați inactivi în valoarea de **X lei**, au fost considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu art.21, alin.(4), lit.r) din același act normativ.

Prin majorarea profitului impozabil stabilit de societate în suma de **X lei** cu suma de **X lei**, a rezultat o bază impozabilă de **X lei** și un impozit pe profit datorat bugetului de stat în valoare de **X lei**, cu o diferență suplimentară de **X lei** (**X lei** - **X lei**) [...]

Anul 2009

În exercitiul financiar 2009 societatea a înregistrat pierdere contabilă în valoare de **X lei**, [...]

În declarația anuală privind impozitul pe profit înregistrată la A.F.P. X sub nr.X/X.2010, societatea a declarat o pierdere fiscală în suma de **X lei**, [...]

Pentru anul 2009 societatea a constituit, declarat și achitat un impozit minim în suma de **X lei**, deoarece societatea a înregistrat pierdere fiscală [...]

Fată de pierderea fiscală stabilită de societate în cuantum de **X lei**, la control a fost stabilit un profit impozabil în suma de **X lei**, prin majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite de societate cu suma de **X lei**, cu următoarea componentă:

- **X lei** reprezinta cheltuieli cu materiile prime achizitionate de la furnizori interni declarati inactivi [...], inainte de data efectuării tranzacțiilor comerciale, [...]

Valoarea totala a acestor achizitii de materii prime efectuate in cursul anului 2009 sunt in valoare de **X lei**, din care: **X lei** - baza impozabila si **X lei** - TVA deductibila [...]

La control, cheltuielile in valoare de **X lei** au fost considerate nedeductibile fiscal, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu art.21, alin.(4), lit.r) din acelasi act normativ. [...]

Aferent profitului impozabil in suma de **X lei**, la control a fost stabilit un impozit pe profit in cuantum de **X lei** ($X \text{ lei} \times 16\%$), rezultand o diferenta suplimentara in valoare de **X lei** ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$) [...]

Perioada X.2010 - X.2010

[...] Societatea a stabilit din punct de vedere fiscal un profit impozabil in suma de **X lei**, prin majorarea rezultatului contabil cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de **X lei**, [...]

Pentru perioada mentionata societatea a constituit un impozit pe profit in suma de **X lei**, dar a declarat o obligatie de plata privind impozitul pe profit in suma de **X lei**, achitata integral [...]

Fata de profitul impozabil in cuantum de **X lei**, la control a fost stabilit un profit impozabil in suma de **X lei**, prin majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite de societate cu suma de **X lei**, avand urmatoarea componenta:

- **X lei** reprezinta cheltuieli cu materiile prime achizitionate de la furnizori interni declarati inactivi [...], inainte de data efectuării tranzacțiilor comerciale[...].

Valoarea totala a acestor achizitii de materii prime efectuate in perioada X.2010 - X.2010 sunt in valoare de **X lei**, din care: **X lei** - baza impozabila si **X lei** TVA deductibila [...]

Cu ocazia controlului, cheltuielile in valoare de **X lei** au fost considerate nedeductibile fiscal, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 [...], coroborat cu art.21, alin.(4), lit.r) din acelasi act normativ[...];

Pentru profitul impozabil stabilit in suma de **X lei** a fost stabilit un impozit pe profit in cuantum de **X lei** ($X \text{ lei} \times 16\%$), rezultand o diferenta suplimentara de impozit pe profit in valoare de **X lei** ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$) [...]

In concluzie, urmare deficientelor mentionate anterior pe intreaga perioada verificata au rezultat urmatoarele: [...] 3. Impozit pe profit suplimentar (1-2).....X lei.

Aferent debitului suplimentar de **X lei**, in timpul inspectiei fiscale s-au calculat, in baza art.120 din O.G. nr.92/2003 [...], majorari de intarziere in suma de **X lei** [...]

[...] Taxa pe valoare adaugata

[...] Asa cum reiese din [...] fisa analitica pe platitor eliberata de A.F.P. X in perioada supusa controlului societatea a declarat la organul fiscal teritorial TVA de plata in suma de **X lei**, mai putin cu suma de **X lei** fata de suma constituita in contabilitate ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$).

La control, in conformitate cu prevederile art.94, alin.(3), lit.b) si lit.e) din O.G. nr.92/2003 [...], suma de **X lei** reprezentand TVA de plata nedecarata, va fi preluat in decizia de impunere ca obligatie suplimentara.

[...] Taxa pe valoare adaugata deductibila

Fata de TVA deductibila inregistrata de societate in suma de **X lei**, la control s-a stabilit TVA deductibila in cuantum de **X lei**, cu o diferenta in minus de **X lei**, reprezentand:

- **X lei** reprezinta TVA deductibila aferenta achizițiilor de materii prime in valoare totala de $X \text{ lei}$ efectuate in perioada X.2007 - X.2010 de la furnizori declarati inactivi [...], asa cum rezulta din verificarea site-ului mfinante.ro [...]

La control s-a constatat ca furnizorii respectivi erau declarati inactivi la data derularii tranzacțiilor comerciale cu firma verificata, societatea inregistrand eronat TVA deductibila in suma de **X lei** aferenta acestor achizitii [...], conform prevederilor art.11, alin.(1²) din Legea nr.571/2003 [...].

Urmare acestor deficiente, la control a fost diminuată TVA deductibila inregistrata de societate cu suma de **X lei**. [...]

[...] Taxa pe valoare adaugata colectata

[...] Urmare verificarii efectuate pentru perioada X 2007 - X 2010, fata de TVA colectata stabilita de societate in suma de **X lei**, la control s-a stabilit TVA colectata in suma de **X lei**, cu **X lei** suplimentar, reprezentand TVA colectata al control asupra veniturilor obtinute in luna X 2008 din vanzarea unui autoturism marca "X" catre firma X.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate la control s-a constatat ca in luna X 2008 **S.C. X S.R.L.** a achizitionat de la persoana fizica X un autoturism marca "X" in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/X.2008 [...].

In aceeaasi data autoturismul a fost vandut firmei X in baza "contractului de dare in plata" autentificat sub nr.X/X.2008, [...], valoarea tranzactiei fiind de **X euro**, echivalentul a **X lei**.

Au fost incalcate prevederile art.10, alin.(1) din O.M.F.P. nr.2222/22.12.2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute la art.143, alin.(1), lit.a) - i), art.143, alin.(2) si art.144 - 1 din Legea nr.571/2003 [...], conform caruia scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art.143, alin.(2), lit.a) din acelasi act normativ se justifica cu: [...]

Societatea verificata nu a justificat livrarea intracomunitara cu documentele mentionate anterior, respectiv nu detine factura pentru vanzarea efectuata catre partenerul intracomunitar X, nu detine documentul care atesta ca bunul a fost transportat din Romania in alt stat membru si nici alte documente care sa ateste tranzactia efectuata, respectiv documente de asigurare a mijlocului de transport sau dovada inmatricularii in X.

Precizam ca aceasta tranzactie nu a fost declarata de **S.C. X S.R.L.** ca livrare intracomunitara de bunuri prin declaratia recapitulativa **cod 390** si nici de partenerul X ca achizitie intracomunitara de bunuri. [...]

Avand in vedere deficientele constatate, livrarea mijlocului de transport catre firma X, nu se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA conform prevederilor art.143, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...], la control fiind considerata operatiune impozabila pentru care societatea datoreaza taxa pe valoare adaugata colectata in cuantum de **X lei** ($X \text{ lei} \times 19\%$). [...]

Deficientele constatate la control privind TVA deductibila (**X lei**) si TVA colectata (**X lei**) au condus la majorarea TVA de plata stabilita de societate cu suma de **X lei** ($X \text{ lei} + X \text{ lei}$) [...].

Urmare inspectiei fiscale a fost stabilita ca obligatie suplimentara si TVA de plata nedeclarata in suma de **X lei**, rezultand pe intreaga perioada verificata o diferenta suplimentara privind TVA in suma de **X lei** ($X \text{ lei} + X \text{ lei}$).

Aferent debitului suplimentar de **X lei**, in timpul inspectiei fiscale s-au calculat, in baza art.120, alin.(1), alin.(7) din O.G. nr.92/2003 [...], majorari de intarziere in suma de **X lei** ($X \text{ lei} + X \text{ lei}$), [...]"

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

* În **Raportul de inspecție fiscală din X 2010**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "X" S.R.L. X, reprezentate, printre altele, de impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "X" – cod CAEN X.

În urma verificării efectuate pentru perioada X 2007 - X 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma totala de **X lei** si la TVA de plata in suma totala de **X lei**, pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de **X lei** la impozitul pe profit si, respectiv in suma de **X lei** la TVA de plata, sume inscrise in decizia de impunere.

Diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma totala de **X lei** rezultata din majorarea rezultatelor fiscale stabilite de societatea comerciala cu cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control in suma totala de **X lei**, din care:

- X lei cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anul X care au condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe profit in suma de **X lei**;
- X lei cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anul X care au condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe profit in suma de **X lei**;
- X lei cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anul X care au condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe profit in suma de **X lei**;
- X lei cheltuieli nedeductibile fiscal pentru semestrul X 2010 care au condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe profit in suma de **X lei**.

Cheltuielile nedeductibile fiscal in suma totala de **X lei** se compun din:

- X lei cheltuieli cu materii prime achizitionate de la sapte furnizori interni declarati inactivi inainte de data emiterii facturilor si de la un furnizor radiat inainte de data emiterii facturilor (X lei in anul X + X lei in anul X + X lei in anul X + X lei in semestrul X 2010);
- X lei cheltuieli cu consumurile de materiale pentru care societatea nu a inregistrat productie de produse finite pentru anul X;
- X lei cheltuieli cu combustibilul (X lei in anul X + X lei in semestrul X 2010).

Diferenta suplimentara la TVA de plata in suma totala de **X lei**, se compune din:

- X lei TVA deductibila pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, din care:
 - X lei TVA deductibila aferenta achizițiilor de materii prime in valoare totala de X lei efectuate in perioada X 2007 - X 2010 de la sapte furnizori declarati inactivi si de la un furnizor radiat;
 - X lei TVA deductibila aferenta achizițiilor de combustibil nejustificate.
- X lei TVA colectata suplimentar pentru veniturile obtinute in luna X 2008 din vanzarea unui autoturism marca X catre firma X;
- X lei TVA de plata inregistrata in evidenta contabila, dar nedeclarata organului fiscal.

Deși societatea comerciala contesta in totalitate obligatiile sus mentionate stabilite la control si inscrise in decizia de impunere, totusi motiveaza partial aceste diferente, respectiv impozitul pe profit si TVA de plata stabilite ca urmare a achizitionarii de materii prime de la furnizori declarati inactivi si radiati si TVA colectata suplimentar ca urmare a vanzarii autoturismului X.

1.) Referitor la diferentele de impozit pe profit în sumă de X lei și de TVA de plata în suma de X lei aferente achizițiilor de materii prime de la furnizori inactivi sau radiati.

Conform Anexei nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală din X 2010, organele de control au constatat faptul că în perioada X 2007 – X 2010, societatea comercială contestatoare a achiziționat materii prime în valoare totală de X lei, din care valoarea de X lei și TVA de X lei în baza unui număr de **X de facturi** emise de **X furnizori** care la data emiterii erau declarați **contribuabili inactivi sau radiati**, în baza Ordinelor A.N.A.F. nr.586/2006, 832/2006 și nr.363/2009, astfel:

a) SC X SRL (CUI X), SC X SRL (CUI X), SC X SRL (CUI X), SC X SRL (CUI X) și SC X SRL (CUI X), furnizori declarați inactivi prin Ordinul A.N.A.F. nr.586/25.07.2006 publicat în M.Of. nr.726/24.08.2006, data de **X.2006** fiind data la care acești furnizori au devenit inactivi,

b) SC X SRL (CUI X), furnizor declarat inactiv prin Ordinul A.N.A.F. nr.832/11.10.2006 publicat în M.Of. nr.850/17.10.2006, data de **X.2006** fiind data la care acest furnizor a devenit inactiv,

c) SC X SRL (CUI X), furnizor declarat inactiv prin Ordinul A.N.A.F. nr.363/25.03.2009 publicat în M.Of. nr.236/09.04.2009, data de **X.2009** fiind data la care acest furnizor a devenit inactiv,

d) SC X SRL (cod fiscal nr.X), furnizor radiat din Registrul Comerțului, conform încheierii nr.X data **X.2007**.

Conform anexei susmenționate, primii X furnizori au emis facturi pentru societatea comercială contestatoare în perioada X 2007 – X 2010, ulterior datei în care aceștia au devenit inactivi, conform Ordinelor A.N.A.F. nr.586/25.07.2006, nr.832/11.10.2006 și nr.363/25.03.2009, în valoare totală de X lei, din care X lei valoare și X lei TVA, iar furnizorul SC X SRL a emis facturi în valoare totală de X lei, din care X lei valoare și X lei TVA în lunile X, X 2009 și X 2010, dupa radierea firmei care a fost în data de X.2007.

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

Motivele de drept, sunt:

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

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

Art. 11. – [...] (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, [...] (Notă: forma în vigoare până la data de 24 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 baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca 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;

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

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

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

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

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

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

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

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

“[...] Art. 3. (1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

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".

* **Prin contestația formulată**, societatea comercială susține ca materia prima achiziționată de la furnizori interni declarați inactivi a fost consumată și se regăsește în totalitate în produsul finit realizat, ceea ce a generat constituirea, declararea și plata de obligații fiscale către bugetul de stat, iar calcularea obligațiilor fiscale suplimentare de către organele de control reprezintă o dubla impozitare.

Societatea considera că neefectuarea unui control încrucișat la societățile furnizoare în legătură cu înregistrarea facturilor emise de către acestea în evidența contabilă proprie, da dreptul societății contestatoare la deducerea cheltuielilor și a TVA-ului aferent.

În ceea ce privește colectarea TVA pentru vanzarea autoturismului marca X către firma bulgară, se susține ca S.C. "X" S.R.L. X a stins o obligație de plată ce o avea față de respectiva firmă bulgară, organele fiscale reținând eronat existența unei livrări intracomunitare.

Pentru aceste considerente societatea susține ca nu datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de către reprezentanții A.I.F. Prahova și, în consecință, solicită anularea deciziei și exonerarea de la plată acestora ca nefiind datorate.

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca societatea comercială datorează bugetului de stat obligațiile suplimentare stabilite la control privind impozitul pe profit în sumă de **X lei** și TVA de plată în sumă de **X lei**, întrucât:

Art.11, alin.(1²) din Codul fiscal precizează clar ca nu sunt luate în considerare tranzacțiile efectuate de contribuabili cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui A.N.A.F., așa cum este cazul celor X furnizori sus menționați.

De asemenea, la **art.3 din Ordinul A.N.A.F. nr.575/2006** pentru stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi se prevede faptul ca 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 ca 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 contestatoare având emise pe numele sau facturi fiscale de la X furnizori inactivi în valoare fără TVA de X lei.

Referitor la furnizorul SC X SRL, care la data emiterii facturilor către beneficiarul S.C. "X" S.R.L. X, respectiv lunile X și X 2009 era radiat din evidențele Registrului Comerțului, radierea fiind consemnată în data de X 2007, precizăm ca aceste facturi fiscale nu reprezintă documente justificative pentru societatea contestatoare, astfel încât cheltuielile cu materiile prime în sumă de **X lei** sunt nedeductibile fiscal în baza prevederilor **art.21,alin.(4), lit.f) din Codul fiscal**.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, **rezulta ca sunt nedeductibile fiscal** la calculul profitului impozabil cheltuielile cu consumul materiilor prime în sumă totală de **X lei**, din care sumă de X lei facturată în perioada X 2007-X 2010 de cele X societăți furnizoare care la data emiterii facturilor erau declarați inactivi prin ordine ale președintelui A.N.A.F., iar sumă de X lei facturată de societatea furnizoare SC X SRL, care la data emiterii facturilor era radiată de la Registrul Comerțului.

Astfel, impozitul pe profit aferent în sumă de **X lei** ca și majorările de întârziere în sumă de **X lei** calculate în baza prevederilor art.119 și art.120 din o.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt legal datorate de societatea contestatoare bugetului de stat.

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

Astfel, pentru **TVA deductibila** in suma de **X lei** inscrise in facturile emise de contribuabili inactivi, 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 cei șapte furnizori inactivi înscrși în facturile de achiziție nu mai erau persoane impozabile la data emiterii facturilor, codul de înregistrare fiscală în scopuri de TVA fiind anulat din oficiu de organele fiscale începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a Ordinelor A.N.A.F. nr.586/25.07.2006, 832/11.10.2006 și nr.363/25.03.2009, așa cum prevede și **Ordinul A.N.A.F. nr. 819/2008**, la art.4, mai sus citat.

De asemenea, in baza aceluasi art.146, alin.(1) din Codul fiscal, societatea contestatoare nu are drept de deducere nici pentru TVA deductibila in suma de **121 lei** inscrise in facturile emise de furnizorul radiat inainte de data emiterii facturilor fiscale.

Pentru nevirarea in termenul legal a TVA de plata suplimentara in suma totala de X lei, societatea comerciala datoreaza si majorari de intarziere aferente de **X lei** conform prevederilor art.119 și art.120 din Codul de procedură fiscală, republicata.

Sustinerea societatii comerciale contestatoare precum ca materia prima consumata, regasita in parte in achizitiile efectuate de la diversi agenti economici declarati inactivi, a determinat realizarea productiei si, in consecinta, a dus la obtinerea veniturilor ce au stat la baza realizarii profitului, fiind deja constituite si achitate obligatiile fiscale aferente, **nu poate fi retinuta**, avand in vedere prevederile legale sus mentionate referitoare la tranzactiile efectuate cu contribuabilii declarati inactivi.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de societatea comercială pentru impozitul pe profit in suma de **X lei** cu majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei** și pentru TVA de plată in suma de **X lei** cu majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei**, obligatii fiscale suplimentare stabilite pentru facturile emise de contribuabili declarați inactivi si radiati de la Registrul Comertului.

2.) Referitor la diferenta suplimentara de TVA de plata în sumă de X lei aferenta vanzarii unui autoturism.

* In baza **contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.X/X 2008** societatea comerciala reprezentata de dl. X a achizitionat de la persoana fizica X un **autoturism marca X** la pretul de X euro, echivalentul sumei de X lei, autoturism pe care societatea cumparatoare l-a instrainat in aceeasi zi catre **firma X** prin **contractul de dare in plata autentificat sub nr.X/X 2008** la valoarea de X euro.

Conform prevederilor contractului de dare in plata, transmiterea proprietatii asupra bunului mobil s-a facut in vederea stingerii unei obligatii de plata in suma de X euro pe care S.C. "X" S.R.L. X o avea fata de X, obligatie reprezentand contravaloare materie prima (cabluri) livrata si neachitata, rezultata din facturi emise in anul 2008, ca si din penalitati de intarziere la plata.

Societatea contestatoare a considerat aceasta operatiune ca fiind livrare intracomunitara de bunuri scutita de TVA conform art.143, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal si a efectuat urmatoarele inregistrari contabile, conform notei de contabilitate nr.26/31.12.2008:

- vanzare autoturism - **461** "Debitori diversi" = **7583** "Venituri din vanzarea X activelor si alte operatii de capital"
- compensare cu datorii catre X - **401** "Furnizori" = **461** "Debitori diversi" X

Organele de inspectie fiscala au considerat operatiunea sus mentionata drept **operatiune impozabila** pentru care societatea comerciala avea obligatia colectarii TVA in suma de **X lei** ($X \text{ lei} \times 19\%$), nefiind indeplinite conditiile pentru incadrarea livrarii mijlocului de transport in categoria operatiilor scutite de TVA, conform prevederilor art.143, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal si art.10, alin.(1) din O.M.F.P. Nr.2222/2006 privind Instructiunile de aplicare a scutirii de TVA pentru exporturi, livrari intracomunitare, transport extern si intermediari.

Pentru TVA de plata nevirata in suma de X lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de **X lei**.

* **Societatea contestatoare sustine** ca instrainarea autoturismului X nu constituie in niciun caz livrare intracomunitara, ci masina a fost data in plata in vederea stingerii unei obligatii de plata in suma de X euro fata de furnizorul X.

* **Legislatia in vigoare din perioada verificata prevede urmatoarele:**

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

[...] ART. 126. - Operatiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata; [...]

[...] ART. 128. - Livrarea de bunuri

(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar. [...]

(9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora. [...]

[...] ART. 140. - Cotele

(1) Cota standard este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce. [...]

[...] ART. 143. - Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare, pentru livrari intracomunitare si pentru transportul international si intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, cu exceptia:[...]"

- **O.M.F.P. nr.2222/2006 privind Instructiunile de aplicare a scutirii de TVA** pentru exporturi, livrari intracomunitare, transport extern si intermediari:

*"[...] **ART. 10. - (1)** Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu exceptiile de la pct.1 si 2 ale aceluiasi alineat, din Codul fiscal se justifica cu:*

a) factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, si dupa caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare. [...]"

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca societatea comerciala datoreaza bugetului de stat TVA de plata in suma de X lei, intrucat:

Livrarea de catre societatea comerciala a autoturismului X catre firma din X constituie **operatiune impozabila**, asa cum prevede **art.126, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal**, prin livrare transferandu-se dreptul de proprietate asupra acestui bun conform **art.128, alin.(1) din Codul fiscal** si totodata operatiunea intra in categoria livrarilor intracomunitare de bunuri prevazute la **alin.(9)** al acestui articol, intrucat autoturismul a fost transportat dintr-un stat membru al UE - Romania, in alt stat membru - X.

Livrarea intracomunitara a autoturismului nu este scutita de TVA asa cum prevede **art.143, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal**, intrucat nu au fost prezentate documentele care sa justifice scutirea prevazute la **art.10, alin.(1) din O.M.F.P. nr.2222/2006**, mai sus citat, respectiv factura de livrare si documentul care sa ateste transportul autoturismului din Romania in X.

Drept urmare, societatii i se aplica prevederile **art.140, alin.(1) din Codul fiscal**, respectiv impozitarea operatiunii de livrare a autoturismului cu cota de **19%**, livrarea intracomunitara nefiind scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Sustinerea din contestatie precum ca instrainarea autoturismului catre firma din X nu constituie livrare intracomunitara este contrazisa de prevederile legale mentionate mai sus, iar faptul ca masina a fost data in plata in vederea stingerii unei datorii catre firma din X nu anuleaza operatiunea de livrare a bunului, ci prin contractul de dare in plata s-a facut in fapt compensarea obligatiilor inregistrate la nivelul celor doua societati rezultate din livrarea materiei prime de catre firma din X si din livrarea autoturismului de catre firma din Romania.

Prin contractul de dare in plata au avut loc doua operatiuni, respectiv cea de stingere a unei datorii vechi detinuta la firma X, prezentata de societatea comerciala contestatoare prin contestatia formulata, dar si operatiunea de instrainare a autoturismului, operatiune care, asa cum am precizat mai sus, este asimilata unei livrari de bunuri, fiind impozabila din punct de vedere al TVA.

Rezulta astfel ca, in mod corect, organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. "X" S.R.L. X trebuia sa colecteze TVA aferent operatiunii de instrainare a autoturismului catre X in suma de **X lei**.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de societatea comercială pentru TVA de plată in suma de **X lei** cu majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei**, obligatie fiscala suplimentara stabilita pentru instrainarea autoturismului marca X pe baza contractului cu dare in plata autentificat notarial sub nr.X din X.2008.

3) Avand in vedere ca societatea contesta in intregime obligatiile suplimentare in suma totala de **X lei** stabilite prin decizia de impunere, dar motiveaza doar partial aceasta suma, respectiv suma de **X lei**, rezulta ca pentru diferenta de **X lei**, reprezentand impozit pe profit in suma de X lei (X lei impozit datorat - X lei impozit contestat si motivat), majorari de intarziere aferente de X lei (X lei - X lei), TVA de plata in suma de X lei (X lei TVA de plata datorata - X lei TVA de plata contestata si motivata) si majorari de intarziere aferente de X lei (X lei - X lei), **se va respinge contestatia ca nemotivata** in baza prevederilor art.206, alin.(1), lit.c) si art.216, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 si pct.12.1 din Instructiunile nr.519/2005 pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Centralizand datele de mai sus, rezulta urmatoarele:

- **respingerea ca neintemeiata a contestatiei** pentru suma totala de **X lei**, din care:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorari de intarziere aferente;
- X lei TVA de plata (X lei + X lei);
- X lei majorari de intarziere aferente (X lei + X lei);

- **respingerea ca nemotivata a contestatiei** pentru suma totala de **X lei**, din care:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorari de intarziere aferente;
- X lei TVA de plata;
- X lei majorari de intarziere aferente.

IV. – Concluzionând analiza contestației formulată de Societatea Comercială "X" S.R.L., 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:

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de X lei – din care:

– *impozit pe profit stabilit suplimentar X lei;*

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit X lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată X lei;
- majorări de întârziere aferente TVA X lei.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de X lei –
din care:

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

3. 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,