



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel : +0263 212 039 ; 210 661  
Fax : +0263 216 880  
e-mail : contestatii@dgfp-bn.ro

**Biroul de soluționare a contestațiilor  
DOSAR NR. .../2012**

### **DECIZIA NR. 59/22.10.2012**

privind soluționarea contestației depusă de SC G. SRL, cu sediul în com. Ș.-M.,  
loc. B., nr. ...  
și înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../11.09.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. .../11.09.2012 (vol. I fila 101), în legătură cu contestația depusă de SC G. SRL din B.

Contestația (vol. I filele 89-94) a fost formulată prin S.C.P.A. F. și A. (împuternicirea avocațială nr. .../05.09.2012, vol. I fila 88) și este îndreptată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../10.08.2012 (vol. I filele 74-79) emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, precum și a actelor anexe (raport de inspecție fiscală și dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală).

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 alin. 1 lit. a) din Codul de procedură fiscală și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să soluționeze contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. .../10.08.2012.

Prin scrisoarea recomandată nr. .../14.09.2012 (vol. I fila 102) s-a solicitat petentei completarea dosarului contestației cu copii lizibile după unele documente. Contestatoarea a transmis cele solicitate anexat adresei înregistrate la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../26.09.2012 (vol. II filele 248-249).

Cu adresa nr. .../17.09.2012 (vol. I fila 104) s-au solicitat Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud unele precizări suplimentare cu privire la constatările care au condus la stabilirea anumitor sume suplimentare. AIF Bistrița-Năsăud a răspuns prin adresa nr. .../26.09.2012 (vol. I fila 105).

**I.** Prin decizia de impunere nr. .../10.08.2012 (vol. I filele 74-79), emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina SC G. SRL din B. suma totală de **... lei**, din care taxa pe valoarea

adăugată – ... lei, majorări aferente TVA – ... lei, impozit pe profit – ... lei, majorări aferente impozitului pe profit – ... lei.

Argumentele organului emitent al actului administrativ fiscal atacat se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../10.08.2012 (vol. I filele 28-63) și în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../11.09.2012 (vol. I filele 95-100).

### **I.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată a fost 01.01.2009-30.04.2012.

În perioada verificată, SC G. SRL a realizat venituri din fabricarea articolelor de îmbrăcăminte pentru lucru, precum și din comerțul cu produse alimentare și nealimentare, pentru care s-a colectat TVA. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă organele de inspecție arată că aceasta este aferentă aprovizionărilor cu materii prime, materiale, marfă, piese de schimb și altor cheltuieli necesare desfășurării activității.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în facturi care conțin date de identificare ale furnizorilor (denumirea) ce nu corespund informațiilor furnizate de baza de date ANAF, și anume, achiziții efectuate de la SC M. D. SRL din București, CUI-...(în baza de date ANAF pentru același cod de înregistrare fiscală figurează SC S. D. SRL), SC D. C.. SRL din București, CUI-... (în baza de date ANAF pentru același cod de înregistrare fiscală figurează SC D. L. SRL) și SC B. SRL din București, CUI-... (în baza de date ANAF pentru același cod de înregistrare fiscală figurează SC L. T. S. SRL), încalcându-se astfel prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal, coroborat cu art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 (R) și Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.
- taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în facturi emise de societăți neplătitoare de TVA (SC B. I. SRL din București, SC A. I. SRL din București, SC G.&A. C. SRL din București și SC O. SRL din București), societăți care figurează în baza de date ANAF ca nefiind înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, motiv pentru care, organele de control au apreciat că agentul economic nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 din Codul fiscal, coroborat cu art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 (R) și Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.
- taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în facturi emise de societăți aflate în inactivitate temporară la data efectuării tranzacțiilor (SC M. M. SRL din București, SC H. L. SRL din București, SC E. SRL din București). Organele de inspecție au constatat că:
  - ➔ SC M. M. SRL din București figurează ca neplătitoare de TVA la data de 23.12.2009 când s-au derulat tranzacțiile, având activitatea suspendată,

figurează ca plătitoare de TVA pe perioada 15.12.2006-01.12.2009, respectiv începând cu 07.12.2010 când și-a reluat activitatea;

- ➔ SC H. L. SRL din București figurează cu activitatea suspendată începând cu data de 18.02.2008 iar facturile au fost emise în data de 20.02.2009;
- ➔ SC E. SRL figurează ca neplătitoare de TVA la data tranzacțiilor (07.02.2011 și 18.02.2011), având activitatea suspendată din data de 01.05.2009 și fiind scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu 01.05.2010.

Potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) din Codul fiscal, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, dacă societatea figurează în lista contribuabililor inactivi potrivit art. 11 sau dacă se află în inactivitate temporară înscrisă în Registrul Comerțului.

Față de cele prezentate s-a constatat că taxa dedusă de societatea verificată nu este exigibilă potrivit art. 134 alin. (2) din Codul fiscal. Având în vedere că societățile furnizoare au activitatea suspendată nu colectează TVA, prin urmare SC G. SRL nu are drept de deducere, încalcându-se prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

- taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în facturi emise de societăți declarate inative prin ordin al președintelui ANAF (SC L. L. SRL din București inactiv din data de 11.06.2009 conform OPANAF NR. 1167/2009, SC H. F. SRL din București inactiv din data de 11.06.2009 conform OPANAF nr. 1167/2009, SC F. B. SRL din București inactiv din 30.05.2011 conform OPANAF nr. 2073/2011, SC D. S. SRL din București inactiv din 11.06.2009 conform OPANAF nr. 1167/2009 și SC W. W. SRL din București inactiv din data de 07.10.2010 conform OPANAF nr. 2499/2010). Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi având în vedere dispozițiile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal.
- taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în factura nr. 137/01.11.2011 emisă de I.I. C. I., ca urmare a achiziționării unui autoturism Ford Transit. Organele de inspecție arată faptul că societatea nu a prezentat documente justificative pentru a se încadra la excepțiile privind limitarea dreptului de deducere prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal. De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare nr. 6541/11.09.2012 (vol. I filele 95-100) organele de inspecție menționează faptul că la data controlului autoturismul nu este înmatriculat pe SC G. SRL ci este înmatriculat în continuare pe I.I. C. I.

Pentru sumele stabilite suplimentar la taxa pe valoarea adăugată, în baza art. 119-120 din Codul de procedură fiscală au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei.

## **I.2. Referitor la impozitul pe profit**

Perioada verificată a fost 01.01.2009-31.03.2012.

Din actele contabile și fiscale organele de inspecție au constatat că agentul economic a efectuat achiziții de materiale (țesătură, ață, căptușeală etc.) de la societăți cu activitatea suspendată, contribuabili declarați inactivi și societăți la care nu corespunde denumirea de pe facturi cu informațiile din baza de date ANAF. De asemenea, conform declarației informative 394 privind livrările și achizițiile de bunuri și servicii pe teritoriul României au rezultat neconcordanțe între sumele declarate de societate în calitate de beneficiar și furnizorii de bunuri, în sensul că societățile furnizoare nu declară livrări către societatea verificată.

Astfel, nu au fost admise la deducere la calculul profitului impozabil:

- achizițiile efectuate în baza unor facturi care conțin date de identificare ale furnizorilor (denumirea) ce nu corespund cu informațiile furnizate de baza de date ANAF (SC M. D. SRL, SC B. DRL, SC D. C. SRL), fiind astfel încălcate dispozițiile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 (R), art. 21 alin. (4) lit. f), art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal și Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție;
- achizițiile efectuate în baza unor facturi emise de societăți aflate în inactivitate temporară (suspendare de activitate) la data efectuării tranzacțiilor (SC M. M. SRL din București, SC H. L. SRL din București, SC E. SRL din București), prin urmare potrivit legislației în vigoare, de la data declarării stării de inactivitate contribuabilul nu mai are dreptul de a emite facturi, facturi fiscale sau alte documente ori formulare tipizate cu regim special pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, organele de inspecție concluzionând că nu au fost respectate dispozițiile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal și Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție;
- achizițiile efectuate în baza unor facturi emise de societăți declarate inactive prin ordin al președintelui ANAF la data tranzacțiilor (SC L. L. SRL, SC H. F. SRL, SC F. B. SRL, SC D. S. SRL și SC W. W. SRL), astfel că nu s-a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru aceste achiziții, avându-se în vedere prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal.

Avându-se în vedere cele precizate anterior, organele de inspecție au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei, defalcat pe perioade fiscale astfel:

- **pentru anul 2009: ... lei** =  $16\% * (\text{baza impozabilă calculată de societate} + \text{cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție}) - \text{impozit minim declarat} = 16\% * (... lei + ... lei) - ... lei$
- **pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010: 0 lei**, deoarece profitul impozabil calculat de societate a fost de ... lei iar impozitul minim calculat și declarat a fost de ... lei, în timp ce impozitul calculat de organele de inspecție aferent acestei perioade este de ... lei ( $16\% * (... lei + ... lei)$ ), adică sub cel minim;
- **pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 : ... lei** =  $16\% * (\text{baza impozabilă calculată de societate} + \text{cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție}) - \text{impozit minim declarat}$

inspecție)- impozit declarat =  $16 * (... \text{ lei} + ... \text{ lei}) - ... \text{ lei}$  sau  $16\% * \text{cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție} = 16\% * ... \text{ lei}$ ;

- **pentru anul 2011:** ... lei =  $16\% * (\text{baza impozabilă calculată de societate} + \text{cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție}) - \text{impozit declarat} = 16 * (... \text{ lei} + ... \text{ lei}) - ... \text{ lei}$  sau  $16\% * \text{cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție} = 16\% * ... \text{ lei}$ ;
- **pentru perioada 01.01.2012-31.03.2012:** ... lei =  $16\% * (\text{baza impozabilă calculată de societate} + \text{cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție}) - \text{impozit declarat} = 16 * (-... \text{ lei} + ... \text{ lei}) - 0 \text{ lei}$ ;

Pentru sumele stabilite suplimentar la impozitul pe profit, în baza art. 119-120 din Codul de procedură fiscală au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei.

**II.** Împotriva Deciziei de impunere nr. .../10.08.2012 (vol. I filele 74-79) societatea a depus, prin S.C.P.A. F.&A. (împuternicirea avocațială nr. .../05.09.2012), contestația înregistrată la AIF Bistrița-Năsăud sub nr. .../06.09.2012 iar la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../11.09.2012 (vol. I filele 89-94).

În contestația depusă se arată că organul de control a reținut greșit starea de fapt fiscală, omițând a solicita administratorului societății toate informațiile și documentele necesare stabilirii situației reale a achizițiilor în cauză, iar pe de altă parte organele de inspecție au interpretat eronat dispozițiile legii.

În susținerea punctului său de vedere petenta prezintă următoarele argumente:

- societatea are ca obiect de activitate “1412-Fabricarea de articole de îmbrăcăminte pentru lucru” iar achiziția materialelor textile pentru desfășurarea activității se realizează fie prin deplasarea cu autovehiculele societății la complexul comercial “Dragonul Roșu” din București, fie prin comandă telefonică sau internet și livrarea prin curier împreună cu documentele justificative;
- toate facturile avute în vedere de organele de inspecție sunt completate cu datele prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, iar cât privește faptul că unele din aceste date nu sunt conforme cu baza de date ANAF, petenta arată că potrivit art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, obligația întocmirii corecte a facturii cade în sarcina furnizorului, nu a beneficiarului;
- facturile fiscale nu sunt formulare tipizate cu regim special ci se completează de către furnizorul care livrează marfa;
- dispozițiile art. 11 alin. (1)<sup>2</sup> din Codul fiscal (“Beneficiarul care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de

*executare silită*”) au intrat în vigoare la data de 01.01.2012 iar Registrul contribuabililor inactivi a fost înființat prin OPANAF nr. 3347/2011, devenind public pe site-ul ANAF în noiembrie 2011, astfel că înainte de intrarea în vigoare a acestui ordin nu exista nicio posibilitate pentru contribuabili de a se informa asupra situației fiscale de activ/inactiv a altui contribuabil, motiv pentru care cel puțin pentru operațiunile fiscale anterioare lunii noiembrie 2011 nu se poate reține vreo culpă în sarcina petentei;

- de la emiterea Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție au intervenit o serie de modificări legislative care fac această decizie pronunțată într-un recurs în interesul legii să fie căzută în desuetudine;
- la data pronunțării Deciziei V/2007 era în vigoare regimul de emitere al facturilor cu regim special, înseriate și numerotate, existând un control mult mai strict din partea organului fiscal, în timp ce actualmente art. 155 și următoarele nu mai impun un regim special al facturilor fiscale, obligația corectei întocmiri precum și a corectei înregistrări în contabilitate fiind în sarcina furnizorului și nu poate fi pusă pe seama contribuabilului de bună credință care achiziționează un bun însoțit de o factură, care, cel puțin aparent, întrunește toate elementele unui document justificativ conform legii;
- situația este similară și pentru achizițiile efectuate de la societăți inactive sau neplătitoare de TVA, atâta timp cât societatea furnizoare a completat factura cu TVA aferent;
- organul fiscal nu a verificat și nu a reținut faptul că fiecare factură inclusă în baza impozabilă suplimentară este însoțită de un document justificativ al plății integrale a facturii, atât al prețului mărfii cât și al taxei aferente care a fost deci achitată furnizorului, acesta fiind cel care este ținut răspunzător pentru plata taxei încasate și nevirate bugetului (a se vedea în acest sens art. 151<sup>2</sup> alin. (1), (2) și (3) din Codul fiscal);
- oricât de mult s-ar dori protejarea bugetului de stat, petenta consideră că nu este legal și nici drept ca sarcina reparării unui prejudiciu adus de către vânzător să cadă în sarcina unui cumpărător de bună credință, atâta timp cât la îndemâna acestuia din urmă nu sunt puse mijloacele legale de a preveni asemenea incidente;
- un cumpărător de bună credință nu are acces nici la baza de date ANAF (pentru a verifica denumirea vânzătorului sau alte date care se înscriu pe factură), nici la lista firmelor declarate inactive și nici la lista celor plătitoare sau neplătitoare de TVA;
- din momentul în care taxa înscrisă pe factură este achitată vânzătorului, devine aplicabilă excepția prevăzută de art. 151<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal;
- cât privește autoturismul Ford, petenta subliniază faptul că, dacă organele de inspecție ar fi solicitat explicații și documente justificative, ar fi observat cu ușurință că acesta se încadrează în dispozițiile art. 145, respectiv acesta este folosit exclusiv pentru operațiuni taxabile;

- autoturismul a fost folosit la transportul mărfii, fapt demonstrat chiar de facturile incluse în baza impozabilă suplimentară, în care apare înscris ca mijloc de transport auto BN-...-...;
- societatea asigură, de asemenea, transportul celor 7 angajați care locuiesc în municipiul Bistrița la și de la secția de croitorie situată în B., la 15 km de oraș;
- totodată autovehiculul este folosit la transportul producției finite către clienții societății;
- autovehiculul a fost folosit la obținerea de operațiuni taxabile, fiind îndeplinite condițiile impuse de art. 145 alin. (2) din Codul fiscal;
- deși autoturismul a fost cumpărat de la I.I. C. I. nu a fost reînmatriculat pe cumpărător din lipsă de timp și din lipsă de resurse financiare;
- dreptul de proprietate asupra autoturismului s-a transmis potrivit legii prin factura nr. .../01.11.2011, care este necesară și suficientă pentru a exista o achiziție în sensul art. 145 alin. (2) din Codul fiscal;
- toate tranzacțiile efectuate cu facturile reținute de organele de inspecție ca fiind fără drept de deducere au avut un scop economic, contribuind la obținerea de venituri impozabile;
- organele de inspecție, care au reținut ca temei de drept încălcarea prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, nu au solicitat lămuriri și nu au efectuat verificări pentru a constata că toate materialele achiziționate cu facturile în cauză au fost recepționate, au intrat în gestiunea societății, au fost puse în operă obținându-se produse finite care au fost vândute, realizându-se astfel venituri impozabile (așa cum rezultă din documentele probatorii depuse: note de recepție, rapoarte de producție, facturi de încasat care confirmă vânzarea produselor finite, contractele încheiate cu cumpărătorii);
- petenta consideră că din moment ce nu datorează sumele stabilite suplimentar prin decizia atacată, aceeași soluție se impune și pentru dobânzile calculate prin aceeași decizie.

În drept, petenta își întemeiază solicitările pe dispozițiile art. 205 și următoarele din Codul de procedură fiscală, respectiv art. 17, 21 alin. (4) lit. f), art. 11 alin. (1), art. 11 alin. (1<sup>2</sup>), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 155 alin. (5), art. 145, art. 151<sup>2</sup> din Codul fiscal dar și pe prevederile OPANAF nr. 3347/2011.

**III.** Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatară, a probelor de la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

**III.1. Referitor la achizițiile efectuate în baza unor facturi în care sunt înscrise date de identificare ale furnizorilor ce nu corespund cu cele existente în baza de date ANAF**

**În fapt**, SC G. SRL din localitatea B. a efectuat în perioada verificată achiziții de la 2 societăți care, conform bazei de date ANAF, au altă denumire decât aceea înscrisă în facturi. În concret, au fost deduse cheltuieli (costul materialelor achiziționate) la calculul profitului impozabil în sumă de ... lei și a fost dedusă TVA în cuantum de ... lei în baza a 3 facturi fiscale emise de:

- **SC D. C. SRL din București, CUI-...** (pentru acest cod fiscal figurând în baza de date ANAF, la data tranzacțiilor, SC D. L. SRL), achizițiile pentru care nu s-a acordat drept de deducere fiind următoarele:
  - fact. nr. .../30.11.2010 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 103);
  - fact. nr. .../27.12.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 135);
- **SC B. SRL din București, CUI-...** (pentru acest cod fiscal figurând în baza de date ANAF, la data tranzacțiilor, SC L. T. S. SRL), achizițiile pentru care nu s-a acordat drept de deducere fiind următoarele:
  - fact. nr. .../15.10.2010 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 106).

Prin compararea datelor de identificare ale furnizorilor, așa cum sunt înscrise acestea în facturile în cauză, cu informațiile furnizate de baza de date ANAF, baza de date a Registrului Comerțului, precum și cu informațiile publicate în M.O. partea a IV-a nr. 4524/02.11.2010 (vol. I filele 110-111) și M.O. Partea a IV-a nr. 6190/07.12.2009 (vol. I filele 114-115) s-a constatat că, la momentul tranzacțiilor, starea de fapt reținută de organele de inspecție este corectă. În plus, petenta nu contrazice constatările organelor de inspecție.

**Față de starea de fapt descrisă anterior urmează a se stabili dacă, în mod legal, petenta a considerat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil costul materialelor achiziționate conform facturilor mai sus menționate și a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile în cauză, în condițiile în care, la data tranzacțiilor, denumirea furnizorilor înscrisă în facturi nu corespunde cu informațiile din baza de date ANAF.**

**În drept**, în speța analizată apreciem că sunt incidente următoarele dispoziții legale:

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal: *“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 prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.*

- art. 155 alin. (5): *“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

...

**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;**

...”

**Referitor la impozitul pe profit:**



### **Codul fiscal**

- art. 19 alin. (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...”

- art. 21 alin. (4) lit. f): “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.”

### **Legea 82/1991**

- 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.”

### **OMEF 3512/2008 privind documentele financiar contabile**

- anexa nr. 1, A norme generale:

- pct. 1: “Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).”

- pct. 2: Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul**;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

- pct. 3: ”În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

- pct. 15: “Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde clar concluzia că nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată și nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate (în speță facturile fiscale) nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (în concret art. 155 alin. (5) din Codul fiscal) la data efectuării operațiunii, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date neconforme cu realitatea.

Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, aparent legale, nu exonerează contestatoarea de obligația de a desfășura un comerț prudent și de a face verificări minimale cel puțin în ceea ce privește datele de identificare corecte la momentul tranzacțiilor ale partenerilor săi contractuali, dacă bineînțeles dorește să beneficieze de deductibilitate.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță și cu îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. V din 15.01.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, ori care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care s-a solicitat ori exercitat dreptul de deducere (M. O. Partea I nr. 732/ 30.10.2007).

În concret, pe fact. nr. ... din 30.11.2010 (vol. II fila 103) și fact. nr. 967601 din 27.12.2011 (vol. II fila 135) emise de SC D. C. SRL din București și, respectiv, pe fact. nr. .../15.10.2010 (vol. II fila 106) emisă de SC B. SRL din București sunt tipărite date de identificare ale furnizorilor ce nu corespund realității, la momentul tranzacțiilor.

Așadar, cele 3 facturi anterior menționate nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de dispozițiile legale pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere în ceea ce privește TVA și pentru acest motiv nu îndeplinesc nici calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit. **Astfel că, organul de soluționare consideră că petenta nu are dreptul să diminueze baza impozabilă la calculul profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor în cuantum de ... lei și nici să deducă taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în cele 3 facturi menționate.**

**III.2. Referitor la achizițiile consemnate în facturi pentru care organele de inspectie în mod eronat au reținut că date de identificare ale furnizorilor nu corespund cu cele existente în baza de date ANAF**

**În fapt**, SC G. SRL din localitatea B. a efectuat în perioada verificată achiziții pentru care organele de inspecție au reținut că datele de identificare ale societăților furnizoare (denumirea în concret) nu corespund cu informațiile furnizate de baza de date ANAF (SC M. D. SRL din București și SC D. C. SRL din București). În concret, au fost deduse cheltuieli (costul materialelor achiziționate) la calculul profitului impozabil în sumă de ... lei și a fost dedusă TVA în cuantum de ... lei în baza a 8 facturi fiscale emise de:

**a) SC M. D. SRL, CUI-...:**

- fact. nr. .../19.01.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 76);
- fact. nr. .../20.01.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 73);
- fact. nr. .../21.01.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 67);
- fact. nr. .../22.01.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 70);
- fact. nr. .../23.01.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 64);
- fact. nr. .../22.12.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 58);
- fact. nr. .../22.12.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 55);

**b) SC D. C. SRL, CUI-...:**

- fact. nr. .../21.06.2010 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 109).

Din compararea datelor de identificare ale furnizorilor, așa cum sunt înscrise acestea în facturile în cauză, cu informațiile furnizate de baza de date ANAF, baza de date a Registrului Comerțului, precum și cu informațiile publicate în M.O. Partea a IV-a nr. 3058/11.08.2011 (vol. I filele 106-107) și M.O. partea a IV-a nr. 4524/02.11.2010 (vol. I filele 110-111) a rezultat că pe cele 8 facturi supuse analizei sunt înscrise date de identificare ale furnizorului corecte, care corespund realității de la data derulării tranzacțiilor, starea de fapt reținută de organele de inspecție fiind deci eronată.

**Față de starea de fapt descrisă anterior urmează a se stabili dacă, în mod legal, petenta a considerat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil costul materialelor achiziționate conform facturilor mai sus menționate și a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile în cauză, în condițiile în care, la data tranzacțiilor, datele de identificare ale furnizorilor înscrise în facturi erau corecte.**

**În drept**, în speța analizată apreciem că sunt incidente următoarele dispoziții legale:

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal: *“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 prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.*

- art. 155 alin. (5) cu aplicabilitate în 2009: *„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

...

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

...”

- art. 155 alin. (5) cu aplicabilitate din 2010: “Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

...

**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;**

...”

**Referitor la impozitul pe profit:**

**Codul fiscal**

- art. 19 alin. (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...”

- art. 21 alin. (4) lit. f): “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.”

**Legea 82/1991**

- 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.”

**OMEF 3512/2008 privind documentele financiar contabile**

- anexa nr. 1, A norme generale:

- pct. 1: “Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).”

- pct. 2: Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;**

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”*

- pct. 3: ”În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

- pct. 15: “Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde clar concluzia că poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată și poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate (în speță facturile fiscale) conțin sau furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare (în concret art. 155 alin. (5) din Codul fiscal) la data efectuării operațiunii, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date conforme cu realitatea.

În concret, în ceea ce privește cele 8 facturi supuse analizei, datele de identificare ale furnizorilor sunt corecte și corespund realității de la momentul tranzacțiilor, constatările organelor de inspecție cu privire la neconcordanța dintre denumirea furnizorilor înscrisă în facturi și informațiile din baza de date ANAF fiind eronate, acestea documentându-se insuficient, fără a avea în vedere datele din istoricul societăților, valabile la momentul emiterii fiecărei facturi în parte și nu la momentul controlului.

În această ordine de idei, organul de soluționare consideră că **cele 8 facturi în cauză îndeplinesc toate condițiile legale pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, în sumă de ... lei, cât și pentru diminuarea bazei impozabile la calculul profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor cu materialele achiziționate în baza acestora, în cuantum de ... lei.**

### III.3. Referitor la achizițiile efectuate în baza unor facturi emise de societăți declarate inactive prin ordin al președintelui ANAF

În fapt, SC G. SRL din localitatea B. a efectuat în perioada verificată achiziții de la 5 societăți care, la data derulării operațiunilor, erau declarate inactive prin ordin al președintelui ANAF, temeiul legal al declarării stării de inactivitate fiind Ordinul 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi. În concret, au fost deduse cheltuieli (costul

materialelor achiziționate) la calculul profitului impozabil în sumă de ... lei și a fost dedusă TVA în cuantum de ... lei în baza a 13 facturi fiscale emise de:

a) **SC L. L. SRL, CUI-...**, din București, societate declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009** conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (vol. I filele 120-122), totodată anulându-i-se înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.07.2009** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 124 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../23.12.2009 (... lei-cheltuieli; ...-TVA; vol. II fila 52);

b) **SC F. B. SRL, CUI-...**, din București, declarată inactivă prin OPANAF nr. 2073/13.05.2011 intrat în vigoare la data de **30.05.2011** (vol. I filele 127-130), totodată anulându-i-se înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.06.2011** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 131 verso) achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../22.07.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 150);

- fact. nr. .../30.08.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 147);

- fact. nr. .../04.12.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 139);

- fact. nr. .../11.12.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 142);

c) **SC D. S., CUI-...**, din București, declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009** conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (vol. I filele 134-137), totodată anulându-i-se înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.07.2009** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 138 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../28.10.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 144);

d) **SC H. F. SRL, CUI-...**, din București, declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009** conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (vol. I filele 141-144), totodată anulându-i-se înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.07.2009** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 145 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../28.03.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 153);

- fact. nr. .../03.01.2012 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 210);

- fact. nr. .../03.01.2012 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 207);

- fact. nr. .../03.01.2012 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 204);

- fact. nr. .../01.03.2012 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 198);

- fact. nr. .../01.03.2012 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 195);

e) **SC W. W. SRL, CUI-...**, din București, declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 intrat în vigoare la data de **07.10.2010** (vol. I filele 148-151) totodată anulându-i-se înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.11.2010** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 152 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../01.02.2012 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 201).

**Având în vedere starea de fapt prezentată, urmează a se stabili dacă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile în cauză poate fi dedusă și**

costul materialelor reflectat în facturile în cauză poate fi considerat drept cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, în condițiile în care facturile în cauză sunt emise de operatori economici declarați inactivi la data efectuării tranzacțiilor.

În drept, în acest caz sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

**Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:**

- art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 25.05.2009: „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 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.**”

- art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2010: „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 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**”

- art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2011: „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, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**”

- art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 17.09.2011: „De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.**”

- art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2012: „**Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente**

*achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”*

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

- art. 4 din OPANAF 819/2008: *“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.**”*

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal: *“(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 alin. (5) cu aplicabilitate în 2009: *„Factura cuprinde în mod **obligatoriu** următoarele informații:*

...

*c) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;***

...”

- art. 155 alin. (5) cu aplicabilitate în 2010-2012: *“Factura cuprinde în mod **obligatoriu** următoarele informații:*

...

*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;***

...”

**Referitor la impozitul pe profit:**

- art. 19 alin. (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 considerare și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

- art. 21 alin. (4), lit. f): *„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.”*

Dintre prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal, pentru speța analizată prezintă importanță dispozițiile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>). Prin acestea din urmă, indiferent de conținutul acestora de-a lungul perioadei verificate, legiuitorul a



înțeles să reglementeze fără echivoc și imperativ faptul că tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF nu pot fi luate în considerare de către organele fiscale. Începând cu 01.01.2011 sunt exceptate de la dispozițiile imperative ale acestei norme juridice doar achizițiile de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi sunt aduse la cunoștința publicului prin afișare pe site-ul ANAF iar începând cu anul 2012 prin înființarea Registrului contribuabililor inactivi/reactivați. Fără a intra în detalii procedurale, consecința directă a intrării în vigoare a ordinului prin care contribuabilii sunt declarați inactivi este anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile.

Totodată, din prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal rezultă fără echivoc faptul că pentru deducerea TVA agentul economic trebuie să dețină o factură care trebuie să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5) al aceluiași act normativ, printre care la lit. c) (variantea în vigoare în 2009) respectiv lit. d) (textul de lege aplicabil începând cu 2010) se menționează și denumirea, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care emite factura.

Cum în speța în cauză, la data achizițiilor de materiale consemnate în cele 13 facturi supuse analizei, cele 5 societăți furnizoare erau declarate inactiv și nu mai erau persoane impozabile din punct de vedere al TVA, condiție imperativă a deducerii prevăzută la art. 146 alin. (1) lit. a) (înregistrarea în scopuri de TVA fiindu-le anulată din oficiu) iar operațiunile consemnate în aceste facturi nu reprezintă achiziții în cadrul procedurii de executare silită, **considerăm că neluarea în considerare a acestor tranzacții și măsura anulării de către organele de inspecție a dreptului de deducere a TVA, pentru suma de ... lei, exercitat de contestatoare în baza facturilor în cauză, sunt legale.**

Așa cum s-a mai arătat, cum din textele de lege citate anterior rezultă indubitabil și imperativ faptul că tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv nu sunt luate în considerare de către organele fiscale, pe cale de consecință respectivele facturi nu pot îndeplini calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, motiv pentru care **considerăm că organele de inspecție, în mod legal, nu au acordat drept de deducere la stabilirea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit pentru cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând costul materialelor achiziționate cu cele 13 facturi în cauză.**

#### **III.4. Referitor la achizițiile efectuate în baza unor facturi emise de societăți aflate în inactivitate temporară (suspendare de activitate) înscrisă în Registrul Comerțului**

În fapt, SC G. SRL din localitatea B. a efectuat în perioada verificată achiziții de la 3 societăți comerciale aflate în inactivitate temporară (suspendare de activitate) înscrisă în Registrul Comerțului la data la care s-au derulat

operațiunile economice. În concret, au fost deduse cheltuieli (costul materialelor achiziționate) la calculul profitului impozabil în sumă de ... lei și a fost dedusă TVA în cuantum de ... lei în baza a 5 facturi fiscale emise de:

a) **SC H. L. SRL, CUI-...**, din București, societate care și-a suspendat activitatea pe o perioadă de 3 ani începând cu data de **18.02.2008** în conformitate cu prevederile legii 31/1990 (a se vedea în acest sens decizia asociatului unic nr. 1/18.02.2008 publicată în M.O. partea a IV-a nr. 4627/22.08.2008, vol. I fila 154), totodată fiindu-i anulată înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.12.2010** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 155 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../20.02.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 61);

b) **SC M. M. SRL, CUI-...**, din București, societate care și-a suspendat activitatea pe o perioadă de 3 ani conform art. 237 alin. (2) din Legea 31/1990 începând cu **30.11.2009** (a se vedea în acest sens hotărârea adunării generale a asociaților publicată în M.O. partea a IV-a nr. 707/08.03.2010, vol. I filele 157-158), totodată fiindu-i anulată înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.12.2009** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 160 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../23.12.2009 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 49).

La data de 07.12.2010 societatea și-a reluat activitatea (a se vedea M.O. partea a IV-a nr. 5095/22.12.2010, vol. I fila 159) și a fost reînregistrată în scopuri de TVA începând cu **07.12.2010** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 160 verso).

c) **SC E. SRL, CUI-...**, din București, societate care și-a suspendat activitatea pe o perioadă de 3 ani începând cu data de **01.05.2009** (a se vedea în acest sens hotărârea adunării generale a asociaților publicată în M.O. partea a IV-a nr. 3202/17.06.2009, vol. I fila 162), totodată fiindu-i anulată înregistrarea fiscală în scopuri de TVA începând cu **01.05.2010** (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 163 verso), achizițiile efectuate de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../07.02.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 165);

- fact. nr. .../18.02.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 162);

- fact. nr. .../18.02.2011 (... lei-cheltuieli; ... lei-TVA; vol. II fila 159).

**În raport cu starea de fapt prezentată anterior urmează a se stabili dacă, în mod legal, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele 5 facturi și a diminuat baza impozabilă la calculul impozitului pe profit cu costul materialelor achiziționate în baza acestor facturi, în condițiile în care societățile furnizoare aveau activitatea suspendată la momentul tranzacțiilor.**

**În drept**, sunt incidente următoarele dispoziții legale prevăzute de Codul fiscal:

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

- art. 146 alin. (1) lit. a): “(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 alin. (5) cu aplicabilitate în 2009: „Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

...

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

...”

- art. 155 alin. (5) cu aplicabilitate în 2010-2012: “Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

...

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;

...”

#### **Referitor la impozitul pe profit**

- art. 21 alin. (1): „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din textele de lege citate anterior, rezultă că deducerea taxei pe valoarea adăugată se poate face numai pe baza documentelor justificative, respectiv facturi fiscale emise de către persoane înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, condiții care, în speța analizată, cel puțin pentru facturile emise de SC M.M. SRL și SC E. SRL nu au fost îndeplinite, societățile furnizoare neavând cod valid de TVA la data tranzacțiilor, așa cum dispune în mod obligatoriu Codul fiscal la art. 155 alin. (5) lit. c) (varianta în vigoare în 2009) respectiv lit. d) (textul de lege aplicabil din 2010). Astfel, SC M. M. SRL nu mai deține cod valid de TVA începând cu 01.12.2009 (reînregistrându-se în scopuri de TVA abia din 07.12.2010) iar achizițiile de la acest furnizor au avut loc în data de 23.12.2009. De asemenea, SC E. SRL nu mai deține cod valid de TVA începând cu 01.05.2010 iar achizițiile de la acest furnizor au fost efectuate în 07.02.2011 și 18.02.2011. Referitor la SC H. L. SRL arătăm că această societate nu mai deține cod valid de TVA începând cu 01.12.2010, în timp ce achizițiile de la acest furnizor au avut loc anterior și anume în data de 20.02.2009.

Cu privire la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit, conform normelor legale antecitate rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fapt care rezultă din probatoriul dosarului, materialele achiziționate fiind utilizate pentru realizarea de produse finite care ulterior au fost vândute.

În ceea ce privește faptul că achizițiile în cauză au fost efectuate de la furnizori care se aflau în stare de inactivitate temporară înscrisă în Registrul Comerțului arătăm faptul că, pentru societățile aflate în această stare, legislația prevede doar anularea înregistrării fiscale în scopuri de TVA, ca o consecință directă a suspendării activității (a se vedea OPANAF nr. 1786/2010 și OPANAF nr. 700/2012) și posibilitatea de a opta pentru un alt regim de declarare (derogatoriu) (a se vedea OPANAF nr. 1221/2009). În afara anulării înregistrării fiscale în scopuri de TVA, ca efect direct al inactivității temporare, cu consecința la cumpărător a neadmiterii la deducere a taxei în situația achizițiilor efectuate de la astfel de societăți care nu mai dețin cod valid de TVA nu există în perioada când au avut loc tranzacțiile alte prevederi legislative exprese din care să rezulte care sunt consecințele fiscale, atât la furnizor și îndeosebi la cumpărător, dacă totuși societățile emit facturi în perioada de suspendare a activității.

De asemenea, nu sunt incidente nici prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, aplicabile pe perioada când au avut loc tranzacțiile, deoarece legea distinge, rezultând foarte clar că nu se iau în considerare de către organele fiscale tranzacțiile efectuate cu contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui ANAF, ori noi suntem în situația unor furnizori aflați în stare de inactivitate temporară înscrisă în Registrul Comerțului.

Totodată, organele de inspecție nu au prezentat probe din care să rezulte că tranzacțiile consemnate în facturile emise de cei trei furnizori nu au avut loc sau că facturile în cauză au fost întocmite în fals (pentru a putea fi invocate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal), ori în lipsa unor astfel de dovezi forța probatorie a documentelor justificative prezentate de contestatoare trebuie recunoscută.

Afirmațiile organelor de inspecție conform cărora legislația în vigoare (fără a indica vreun act normativ în mod concret) prevede că *„de la data declarării stării de inactivitate contribuabilul nu mai are dreptul de a emite facturi, facturi fiscale sau alte documente ori formulare tipizate cu regim special pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană”* nu pot fi reținute în neacordarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil, deoarece textul enunțat este extras din ordinul care prevede procedura de declarare a contribuabililor inactivi de către organele de control (ca urmare a sustragerii de la efectuarea inspecției fiscale sau a nefuncționării la sediul declarat) ori societățile furnizoare nu se găsesc în această situație.

Prin prisma tuturor considerentelor prezentate la acest subcapitol și în virtutea principiului „in dubio pro reo” (organele de inspecție nedemonstrând că tranzacțiile nu au fost reale sau documentele sunt false), **concluzionăm că SC G. SRL are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de SC H. L. SRL în cuantum de .. lei dar nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC M. M. SRL și SC E. SRL, în cuantum de .. lei, deoarece ultimele două societăți furnizoare menționate nu mai dețin cod valid de TVA la data tranzacțiilor. De**

asemenea, organul de soluționare apreciază că **societatea are dreptul să deducă la calculul bazei impozabile la profit cheltuielile cu costul materialelor achiziționate, în sumă de ... lei**, conform celor 5 facturi în cauză.

### **III.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de societăți neplătitoare de TVA**

**În fapt**, SC G. SRL din localitatea B. a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de societăți neplătitoare de TVA. În concret, a fost dedusă TVA în cuantum de **... lei**, în baza facturilor emise de următoarele societăți:

a) **SC B. I. SRL, CUI-...**, din București, societate aflată în stare de funcționare dar care nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 165 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../21.03.2011 (... lei-TVA; vol. II fila 156);
- fact. nr. .../03.01.2012 (... lei-TVA; vol. II fila 213);

b) **SC A. I. SRL, CUI-...**, din București, societate aflată în stare de funcționare dar care a ieșit din evidența plătitorilor de TVA începând cu **01.02.2011** (a se vedea în acest sens vectorul fiscal vol. I fila 167 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../03.01.2012 (... lei-TVA; vol. II fila 216);

c) **SC G.&A. C. SRL, CUI-...**, din București, societatea aflată în stare de funcționare dar care nu a fost niciodată plătitoare de TVA (a se vedea vectorul fiscal, vol. I fila 169 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../04.02.2012 (... lei-TVA; vol. II fila 247);

d) **SC O. SRL, CUI-...**, din București, societate aflată în stare de funcționare dar care nu a fost niciodată plătitoare de TVA (a se vedea în acest sens vectorul fiscal, vol. I fila 171 verso), achizițiile de la acest furnizor fiind următoarele:

- fact. nr. .../06.03.2012 (... lei-TVA; vol. II fila 192);
- fact. nr. .../01.03.2012 (... lei-TVA; vol. II fila 246).

**În raport cu starea de fapt descrisă anterior urmează a se stabili dacă organele de inspecție, în mod legal, au anulat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată exercitat de contestatoare în baza unor facturi emise de societăți neplătitoare de TVA.**

**În drept**, apreciem că sunt incidente următoarele dispoziții legale prevăzute de Codul fiscal:

- art. 145, alin. (2) „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

- art. 146 alin. (1) lit. a): “(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 alin. (5) lit. d): “Factura cuprinde **în mod obligatoriu următoarele informații:**

...

**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;**

...”

Din textele de lege citate anterior, rezultă că deducerea taxei pe valoarea adăugată se poate face numai pentru achiziții efectuate în scopul operațiunilor taxabile, pe baza documentelor justificative, respectiv facturi fiscale cu un conținut complet de informații, emise de către persoane înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, condiție care, în speța analizată, nu a fost îndeplinită pentru achizițiile reflectate în facturile emise de cele 4 societăți în discuție. Astfel, furnizorii nu erau persoane înregistrate în scopuri de TVA la data tranzacției, 3 dintre ei nedeținând niciodată cod valid de TVA iar unul a ieșit din evidența plătitorilor de TVA începând cu data de 01.02.2011, în timp ce tranzacțiile cu acest furnizor au fost ulterioare acestei date, când societatea nu mai era înregistrată în scopuri de TVA.

Chiar dacă achizițiile în cauză, reprezentând materiale și materii prime, au fost utilizate pentru obținerea de produse finite destinate vânzării, deci operațiunilor taxabile ale societății, totuși această condiție deși necesară nu este și suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere, dispozițiile legale invocate, așa cum s-a arătat, prevăzând în mod obligatoriu îndeplinirea și a altor condiții, atât de formă a documentelor cât și de fond.

În raport cu considerentele prezentate la acest subcapitol, **concluzionăm că organele de inspecție, în mod legal, au considerat nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei înscrisă în facturile în cauză**, emise de societăți neplătitoare de TVA la momentul derulării tranzacțiilor.

### III.6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă din factura nr. .../01.11.2011, prin care a fost achiziționat un autoturism Ford Transit

În fapt, SC G. SRL din localitatea B. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, înscrisă în factura nr. .../01.11.2011 (vol. II fila 241). Prin această factură a fost achiziționat un autoturism Ford Transit de la I.I. C. I.. Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa înscrisă în factura invocată deoarece agentul economic nu a prezentat documente justificative pentru a se încadra în excepțiile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a), b), c) din Codul fiscal. Totodată, acestea menționează că până la data

controlului autoturismului nu a fost transcris pe SC G. SRL, fără însă a se reține acest aspect drept motiv pentru neacordarea deductibilității.

În contradictoriu cu organele de inspecție, în contestația depusă petenta arată că acesta se încadrează în dispozițiile art. 145, fiind folosit exclusiv pentru operațiuni taxabile și în concret pentru:

- transportul materialelor achiziționate (pe multe dintre facturile analizate de organele de inspecție apare înscris ca mijloc de transport auto BN-...-...);
- transportul celor 7 angajați care locuiesc în Bistrița la și de la punctul de lucru al societății situat în B. (15 km de oraș);
- transportul producției finite către clienții societății.

Cât privește netranscrierea autoturismului pe SC G... SRL petenta arată că actul translativ de proprietate este factura nr. .../01.11.2011, acest document fiind necesar și suficient pentru a exista o achiziție în sensul art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

**În raport cu starea de fapt descrisă anterior, normele legale invocate și susținerile părților urmează a se stabili dacă organele de inspecție, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. .../01.11.2011, prin care a fost achiziționat un autoturism Ford Transit.**

**În drept**, apreciem că în speță sunt incidente următoarele dispoziții prevăzute de Codul fiscal:

- Limitări speciale ale dreptului de deducere

- art. 145<sup>1</sup>:

*„(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

*d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.*

*(2) Prin achizițiile de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.*

...

(4) *Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv.*

(5) *În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147<sup>1</sup>”.*

Articolul 145<sup>1</sup> a fost introdus în Codul fiscal prin OUG 34/14.04.2009, având perioada de aplicabilitate 01.05.2009-31.12.2010. Ulterior, prin OUG 117/23.12.2010 s-a prelungit perioada de aplicabilitatea a acestui articol până la 31.12.2011.

Din normele legale antecitate rezultă indubitabil faptul că legiuitorul a înțeles să limiteze, pentru o perioadă de timp strict determinată (în cazul de față 01.05.2009-31.12.2011) dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată (în sensul nededucerii acesteia) în situația achiziționării în intervalul de timp respectiv a unor autovehicule care se încadrează într-o anumită categorie, și anume autovehicule destinate exclusiv transportului de persoane cu greutatea maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferilor. Totuși, în situația în care autovehiculul achiziționat, care îndeplinește caracteristicile menționate mai sus, este utilizat conform cazurilor concrete și particulare prevăzute la lit. a)- d) a art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, atunci, agentul economic poate deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura de achiziție, situație în care se aplică regulile generale de deducere prevăzute de art. 145 și art. 146-147<sup>1</sup>.

Cum în speța în cauză, conform facturii nr. 137/01.11.2011 a fost achiziționat un Ford Transit, care, așa cum rezultă din cartea de identitate a vehiculului nr. 465248 (vol. I fila 1) face parte din categoria autoturismelor (minibus) cu masa mai mică decât 3.500 kg și cu 9 scaune de pasageri, inclusiv scaunul șoferului, autoturism care prin caroseria, construcția și dotările sale este destinat exclusiv transportului de persoane, este evident că suntem în situația limitării dreptului de deducere, conform dispozițiilor speciale prevăzute la art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal.

În cererea introductivă (vol. I filele 89-94) și completările aduse cu adresa nr. .../26.09.2012 (vol. II filele 248-249) societatea precizează că autoturismul a fost utilizat pentru operațiuni taxabile, conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal:

- transportul celor 7 angajați ai societății, care locuiesc în municipiul Bistrița, la și de la punctul de lucru al societății aflat în localitatea B., deci în scopul realizării producției (care este operațiune taxabilă), fără însă a prezenta în acest sens documente din care să rezulte că au fost întâmpinate dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport, că salariații respectivi au domiciliul conform celor susținute sau că există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport (așa cum în mod expres prevede punctul 45<sup>1</sup> alin. (2) lit. f) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, punct introdus prin Normele de aplicare ale OUG 34/2009 aprobate prin HG 488/30.04.2009);



- transportul producției finite către clienții societății (prezentând în acest sens foi de parcurs);
- aprovizionarea de la furnizori cu materiale necesare realizării producției (pe o parte din facturile de achiziție la mijloc auto este înscris BN-.-...).

Nu putem reține în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere apărările formulate de petentă deoarece, așa cum s-a arătat, autovehiculul achiziționat se încadrează în categoria supusă limitării dreptului de deducere și nicidecum în categoria unui autovehicul destinat transportului de mărfuri. Totodată, contestatoarea nu a prezentat documente justificative pentru a se încadra la excepțiile prevăzute la lit. a) - d) a articolului 145<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Prin prisma tuturor celor prezentate la acest subcapitol, **concluzionăm că, organele de inspecție, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr. .../01.11.2011.**

### **III.7. Referitor la dobânzile/majorările de întârziere stabilite prin Decizia nr. .../10.08.2012**

Cum prin actul ce impunere atacat au fost stabilite în sarcina petentei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și, respectiv, dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în cuantum de ... lei iar acestea reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul principal, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale” **urmează ca acestea să fie recalulate**. Astfel, accesoriile aferente impozitului pe profit vor fi recalulate în raport cu impozitul pe profit ce va fi, la rândul său, recalculat de către organele de inspecție (avându-se în vedere cheltuielile deductibile și nedeductibile așa cum s-a pronunțat organul de soluționare în prezentele considerente) iar accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată vor fi recalulate raportat la taxa efectiv datorată suplimentar de contestatoare (avându-se în vedere caracterul deductibil sau nedeductibil al taxei înscris în diferitele facturi supuse analizei, așa cum s-a pronunțat organul de soluționare în prezentele considerente).

**Referitor la apărările formulate de contestatoare** cu privire la caracterul deductibil al taxei și al cheltuielilor consemnate în facturi care fie conțin date de identificare ale furnizorilor ce nu corespund cu cele din baza de date ANAF, fie sunt emise de societăți inactive, fie sunt emise de societăți neplătitoare de TVA la data tranzacțiilor, facturi supuse analizei și pentru care organul de soluționare s-a pronunțat în sensul constatării caracterului nedeductibil al cheltuielilor și al taxei, așa cum rezultă din considerente, facem precizarea că acestea nu au putut fi reținute în vederea soluționării favorabile a cauzei, pentru următoarele motive:

- referitor la susținerile că obligația întocmirii corecte a facturii cade în sarcina furnizorilor și nu a cumpărătorului care acționează de bună credință facem precizarea că agentul economic este direct răspunzător de documentele justificative pe care le înregistrează în contabilitate (art. 6 al Legii

- contabilității 82/1991) și, totodată, din textele de lege citate în cuprinsul prezentelor considerente rezultă indubitabil faptul că legiuitorul a avut în vedere și a stabilit pentru cumpărător obligativitatea desfășurării unui comerț prudent, înțelegând să stabilească sancțiuni și pentru operatorii economici care fie nu au făcut minime diligențe de a afla starea fiscală a furnizorilor și de a verifica documentele primite de la aceștia, fie au intrat în relații comerciale cu parteneri dubioși, cu bună știință;
- referitor la alegația că până la înființarea Registrului contribuabililor inactivi și publicarea acestuia pe site-ul ANAF (luna noiembrie 2011) nu exista nici o posibilitate pentru contribuabili de a se informa cu privire la calitatea de activ/inactiv al furnizorului, neputându-se reține vreo culpă în sarcina contestatoarei, menționăm că aceasta este incorectă. În acest sens arătăm că anterior lunii noiembrie și intrării în vigoare a Ordinului 3347/2011 exista o altă procedură privind declararea contribuabililor inactivi și asigurarea publicității. Astfel, declararea inactivității se făcea prin ordin al președintelui ANAF (și nu prin decizie emisă de organul fiscal teritorial și înscriere în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați), ordin care era adus la cunoștința celor interesați prin publicarea pe site-ul ANAF (începând cu mai 2009), existând evident posibilitatea de informare.
  - alegația că Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (pronunțată într-un recurs aflat în interesul legii) este căzută în desuetudine, deoarece au intervenit o serie de modificări legislative (astfel, la data pronunțării ei era în vigoare regimul special de emiteră, înscriere și numerotare al facturilor, existând un control mult mai strict din partea organului fiscal, în timp ce art. 155 și următoarele nu mai impune un regim special al facturilor) este, în opinia organului de soluționare, complet eronată. Astfel, chiar dacă au intervenit anumite modificări legislative în ceea ce privește modalitatea de emiteră a facturilor, acestea nu au condus la abrogarea dispozițiilor legale cu privire la exigențele și conținutul minim obligatoriu al acestui document, acestea reprezentând în esență aspectele ce au fost clarificate prin Decizia V/15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție;
  - invocarea prevederilor art. 151<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu sunt aplicabile spețelor întâlnite. Petenta nu a fost ținută răspunzătoare individual și în solidar pentru plata taxei conform art. 151<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal, astfel încât să fie aplicabilă excepția prevăzută la alin. (2) în cazul achitării taxei, ci, petentei nu i s-a acordat dreptul de deducere al taxei înscris în facturile respective deoarece documentele în cauză nu au îndeplinit condițiile minime obligatorii și imperative, prevăzute de normele legale pentru a se putea exercitat acest drept, așa cum au fost ele citate și explicate la fiecare subcapitol în parte, în plus, achitarea taxei către furnizor nu anulează exigențele și condițiile obligatorii prevăzute de normele legale citate referitoare la acordarea dreptului de deducere;
  - referitor la afirmațiile că un cumpărător de bună credință nu are acces la baza de date ANAF pentru a verifica denumirea vânzătorului sau alte date

înscrise în factură, nici la lista firmelor declarate inactive sau plătitoare/neplătitoare de TVA facem precizarea că aceste susțineri nu sunt conforme cu realitatea. Pe site-ul [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la rubrica “Informații fiscale și bilanțuri” au fost și sunt publicate informații cu privire la toți operatorii economici, date referitoare la denumirea acestora, adresa, codul unic de înregistrare, categoriile de obligații fiscale de declarare și plată (inclusiv cele referitoare la TVA) etc. De asemenea, există și alte surse din care agentul economic se poate informa. Astfel, toate modificările referitoare la datele de identificare ale unei societăți sunt aduse la cunoștința celor interesați și prin publicare în Monitorul Oficial partea a IV-a, iar așa cum s-a mai arătat, lista firmelor inactive și ordinele prin care acestea au fost declarate inactive au fost aduse la cunoștința celor interesați prin publicare pe site-ul ANAF.

- în cele din urmă, cât privește apărările formulate de contestatoare referitoare la utilizarea achizițiilor supuse analizei pentru obținerea de venituri impozabile și operațiuni taxabile (invocând în susținerea cauzei sale prevederile art. 21 alin. (1) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal) facem precizarea că nici acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. În această ordine de idei, deși din probatoriul dosarului (note de recepție, rapoarte de producție, facturi de încasat, contracte încheiate cu clienții) rezultă că aceste achiziții au fost utilizate pentru obținerea de venituri impozabile și în scop de operațiuni taxabile facem precizarea că anularea deductibilităților este justificată prin neîndeplinirea celorlalte condiții prevăzute de lege, așa cum s-a arătat la fiecare capăt de cerere tratat în cuprinsul considerentelor.

Referitor la contestația depusă împotriva raportului de inspecție fiscală și a dispoziției de măsuri facem precizarea că raportul de inspecție fiscală este anexă a deciziei atacate și asupra acesteia organul de soluționare s-a pronunțat în prezenta decizie, iar în ceea ce privește contestația depusă împotriva dispoziției de măsuri arătăm că potrivit art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală competența de soluționare revine organului emitent (în concret AIF Bistrița-Năsăud).

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE:**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC G. SRL din localitatea B. pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../10.08.2012.

**2.** Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de SC G. SRL din localitatea B. pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și,

pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../10.08.2012.

**3.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ...7/10.08.2012 pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și recalcularea acestuia, pentru perioada verificată, în funcție de caracterul deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor supuse analizei, așa cum rezultă din considerentele deciziei, cu respectarea termenului prevăzut la art. 216 alin. (3<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală.

**4.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../10.08.2012 pentru suma de ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și suma de ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA și refacerea calculului de accesorii în funcție de soluțiile pronunțate în ceea ce privește debitul principal.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

**p. DIRECTOR EXECUTIV,**

**ȘEF BIROU,**