



**DECIZIA NR. 50 /10.06.2013**

privind soluționarea contestației depuse de **S.C. V.P. S.R.L.**, cu sediul în N., Str. M. E., Nr. ..., înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../21.03.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către **S.C. V. P. S.R.L. N.**, prin adresa nr. .../21.12.2012 (filele nr.208-209), în legătură cu reluarea procedurii de soluționare a contestației ca urmare a încetării motivului care a determinat suspendarea.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr..../29.04.2011 (filele nr.32-34) privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, în sumă totală de **.... lei** în a cărei componentă intră:

- impozit pe profit în sumă de **... lei**;
- accesorii în quantum de **... lei** (majorări de întârziere în quantum de **... lei** și penalități de întârziere în quantum de **... lei**);
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**;
- accesorii în quantum de **... lei** (majorări de întârziere în quantum de **.... lei** și penalități de întârziere în quantum de **... lei**).

În raport cu datele din dosar constatăm că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală- republicat- și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

În speță, se impune mențiunea că actul de control atacat, pentru această sumă, a fost soluționat prin Decizia nr. .../30.06.2011 (filele nr. 193-198), organele competente dispunând, în conformitate cu art. 214 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 216 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr..../29.04.2011, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

La data de 21.12.2012 (filele nr.208-209) s-a înregistrat la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul .../21.12.2012 cererea petentei, prin care se solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației înregistrată sub numărul .... din data de 15.06.2011, atașând la cerere, în xerocopie, Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud pronunțată la data de 19.12.2012.

În vederea reluării procedurii administrative privind repunerea pe rol a contestației formulate de S.C. V.P. S.R.L.N., s-a solicitat Biroului juridic, prin adresa nr. ..../08.01.2013 (fila nr. 210), comunicarea faptului că Rezoluția emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud dată în dosarul penal nr. .../P/2011 la 19.12.2012 a rămas definitivă.

La data de 18.03.2013 Biroul juridic, prin adresa nr. .... (fila nr. 211), menționează că a formulat plângere împotriva soluției pronunțate prin Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud în dosarul nr. .../P/2011. În completare la adresa nr. ...., la 20.03.2013 (fila nr. 214) Biroul juridic precizează că prin Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud pronunțată la data de 18.02.2013 (filele nr. 253-255) s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a plângerii formulate de D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, iar prin referatul intern înregistrat sub numărul .../26.02.2013, s-a adoptat poziția de neatacare a modului de soluționare a plângerii inițiale, conchizând că, soluția pronunțată în dosarul nr. ..../P/2011, reprezintă o soluție definitivă, în înțelesul Codului de procedură fiscală.

În raport de cele mai sus procedura de repunere pe rol a contestației a cărei soluționare a fost suspendată prin Decizia nr. ..../30.06.2011 este justificată.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea cererii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

I. Prin decizia de impunere nr. .../29.04.2011 (filele nr.35-37), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit suplimentar în sarcina S.C. V.P. S.R.L. N., printre altele, impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .... lei, precum și accesorii aferente.

Argumentele organelor competente precum și modalitatea de calcul care au stat la baza aplicării acestor măsuri se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ....încheiat la data de 27.04.2011 (filele nr.10-31), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumelor sus arătate rezidă în faptul că:

**A1. - Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .... lei:**

Perioada supusă verificării pentru impozitul pe profit este cuprinsă între 01.01.2006-31.12.2010.

Din verificările efectuate, organele de control au constatat că, pentru perioada **01.01.2008-30.06.2009**, societatea a considerat deductibile fiscal cheltuielile cu scăderea mărfii din gestiune în sumă totală de .... lei înregistrate pe baza unor facturi ce nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, încălcând astfel prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal coroborat cu pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reiese că societatea a achiziționat materii prime și materiale consumabile, respectiv granule, țevi, folie stretch, tamburi, piese de schimb pentru utilaje, etc., de la agenți economici ce au alt obiect de activitate, achiziții consemnate în facturi cu valori de până la 5.000 lei fiecare, ce figurează achitate în numerar, cuantum total al aprovizionărilor fiind de .... lei.

Pe baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au întocmit Solicitățile de control încrucișat în data de 18.01.2010 pentru societățile ce figurau ca furnizoare, solicitări transmise organelor fiscale teritoriale cu adresele nr. 194 - 208 din 21.01.2010. Din răspunsurile primite (filele nr.29-184, vol II) reiese că facturile nu au fost emise de societățile ce figurează ca furnizoare, unele având alte date de identificare, altele nedesfășurând activitate la sediile sociale declarate. Situația detaliată pentru fiecare furnizor în parte este prezentată la filele nr.29-184, vol II la dosar, după cum urmează:

- **SC I. P. SRL T.** nu a achiziționat facturile supuse controlului, nu a desfășurat activitate din anul 1999, iar în perioada funcționării a desfășurat activitate de bar, nu s-a aprovizionat cu mărfurile specificate în facturile verificate (filele 182-186, vol .II);

- **SC V. C. SRL B.** nu a emis nicio factură către un client, nu a achiziționat formulare de facturi de la SC F&F I. SRL, singurul distribuitor autorizat de formulare cu regim special din județul H., desfășurând activitate de comerț de produse alimentare și obiecte de îmbrăcăminte (filele nr. 179-181, vol .II);

- **SC D.M. SRL P.-N.** nu a achiziționat și nu a emis facturile supuse controlului, desfășurând activitate de fabricare și comercializare articole de îmbrăcăminte și accesorii, datele din facturile anexate la controlul încrucișat nu corespund cu cele reale (capitalul social diferit, adresa incompletă, contul bancar înscris nu există, nu este cunoscut numele delegatului și nu deține niciun mijloc de transport auto cu numărul de înmatriculare înscris în facturile supuse controlului) – filele 174-178, vol. II;

- **SC R. A. SRL A.** nu a achiziționat și emis facturile supuse controlului și a desfășurat activitate de fabricare și comercializare articole de îmbrăcăminte – filele 163-169, vol. II;

- **SC A.T. SRL B.** nu a achiziționat și emis facturile supuse controlului și a desfășurat activitate de tur-operator (prestări de servicii în domeniul turismului și a transportului de călători), nu a avut relații comerciale cu SC V. P. SRL N. – filele nr. 158-162, vol.II;

- **SC M. R. SRL V.** nu a achiziționat și emis facturile supuse controlului desfășurând activitate de prestări servicii în domeniul croitoriei și închiriere spații. Activitatea a fost suspendată din data de 18.06.2009 pe o perioadă de 3 ani – filele nr. 153-157, vol. II;

- **SC A.C. SRL C.-N.** nu a achiziționat și nici nu a emis facturile supuse controlului, nefiind astfel înregistrate în jurnalele de vânzări, nu s-a colectat taxa pe valoare adăugată și nu au fost înregistrate în evidența contabilă, desfășurând activitate de fabricare articole confecționate din materiale textile - filele nr. 147-152, vol. II. Vol. II;

- **SC E. SRL T.-F.** nu a achiziționat și nici nu a emis facturile supuse controlului, desfășurând activitate în domeniul construcțiilor și instalațiilor electrice – filele nr.142-146, vol. II;

- **SC C. I. SRL S.** nu s-a putut lua legătura cu nicio persoană care să dea informații financiar-contabile și nici nu s-a prezentat la control administratorul societății urmare a trei invitații trimise în acest sens, filele 134-140;

- **SC T. E. SRL O.** nu a achiziționat și nici nu a emis facturi supuse controlului desfășurând activitate de fabricare articole îmbrăcăminte, nu a avut relații comerciale cu SC V. P. SRL, filele nr. 126-128, vol. II;
- **SC C. I. SRL O.** nu mai desfășoară activitate din data de 31.04.2004, și-a suspendat activitatea din 01.08.2008, filele 129-131, vol. II;
- **SC E. SRL C.** nu a emis factura supusă controlului desfășurând activitate de comerț cu ridicata de produse alimentare, capitalul social și amprenta ștampilei necorespunzând cu cele reale, filele nr. 120-125, vol. II;
- **SC G. I. SRL R.** a fost declarată inactivă în Monitorul Oficial nr. 576/22.08.2007, fiind radiată cu data de 24.12.2008, filele nr. 112-119, vol. II;
- **SC A.C. I. SRL B.** nu a desfășurat activitate în anul 2008 și nici nu a deținut facturierul supus controlului, filele nr. 107-109, vol. II;
- **SC M. M. C. SRL H.** este în procedura de dizolvare, împotriva administratorului fiind înaintată sesizare penală la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, fila 106, vol. II;
- **SC G. SRL T.** nu a achiziționat și nici nu a emis facturile supuse controlului, desfășurând activitate de producție confecții textile, filele nr. 100-105, vol. II;
- **SC C. B. SRL S** figurează radiată în conformitate cu prevederile art. 5 din Legea nr. 314/2004, respectiv dizolvată de drept prin nemodificarea capitalului social, apreciind nereale operațiunile menționate în respectivele facturi, filele 95-99, vol. II;
- **SC Z. Y. I. 2002 SRL** și **SC M. D. SRL**, ambele din B. – până la încheierea raportului de inspecție fiscală, organele de control nu au primit răspuns la solicitările de verificare, dar din analiza aplicației electronice ce gestionează declarația '394' rezultă că această societate nu a declarat livrări către SC V. P. SRL N..

Ulterior emiterii deciziei de impune nr. .../29.04.2011, organele de control întocmesc referatul nr. .../23.11.2011 (filele nr. 199-207) privind clarificarea unor aspecte cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. ..../29.04.2011, pe care îl transmit Biroului de soluționare contestații cu adresa nr. .../24.11.2011. Astfel, pentru SC M. I. C. SRL B. (fosta M. D. SRL) față de care, la solicitările de control încrucișat, Activitatea de Inspecție Fiscală București a răspuns după încheierea inspecției fiscale, se reține că factura fiscală emisă în luna februarie 2009, în sumă totală de .... lei, ce figura înregistrată la SC V. P. SRL N., nu a fost emisă de SC M. I. C. SRL B., atașând constatările organelor de control din cadrul AIF București, sector 3 (filele nr. 199-202);

- **SC M. D. SRL B.** – organele de control menționează că nu se pot pronunța asupra realității și legalității relațiilor comerciale, întrucât nu s-au identificat în evidența contabilă facturile solicitate la controlul încrucișat, societatea achiziționând facturile emise de la furnizorul autorizat SC T. R. SRL.(filele nr. 88-90, vol. II);

- **SC Y.D. SRL B.** nu a achiziționat și nici nu a emis facturile supuse controlului, a desfășurat activitate de fabricare articole de îmbrăcăminte, seria și numerele facturilor alocate și utilizate de societate nu corespund cu cele reale, iar

capitalul social și contul bancar menționat pe facturi nu sunt cele reale, filele 78-87, vol. II;

- **SC M. T. SRL din B.** nu a achiziționat și nu a emis facturile supuse controlului, desfășurând activitatea de fabricare articole îmbrăcăminte și accesorii, filele 68-74, vol. II;

- **SC I. G. SRL din B.** nu a achiziționat și nu a emis facturile supuse controlului, documentele emise de societate în perioada anilor 2007-2010 fiind tipărite prin mijloace proprii, desfășurând activitate de comercializare și service în domeniul calculatoarelor și echipamentelor periferice, filele 75-77, vol. II;

- **SC V. G. SRL B.** nu a achiziționat și nici nu a emis facturile supuse controlului, documentele emise de societate fiind bonuri fiscale, iar cele înregistrate în jurnalele de vânzări fiind monetarele zilnice pentru vânzare cu amănuntul către persoane fizice, filele 61-67, vol II;

- **SC J&R S. S. SRL B.** nu a achiziționat și nu a emis facturile supuse controlului, documentele emise de societate în perioada anilor 2007-2010 necorespunzând cu cele reale, capitalul social și contul bancar menționate pe facturi nefiind cele reale, filele nr. 54-60, vol II;

- **SC A. P. SRL B.** nu a achiziționat și nu a emis facturile supuse controlului, desfășurând activitate de comercializare de ambalaje alimentare de unică folosință, seria și numerele facturilor alocate și utilizate de societate în perioada 2007-2010 necorespunzând cu cele reale, filele 46-53, vol. II;

- **SC V. I. SRL B.** nu a desfășurat activitate de la înființare și până la data verificărilor, facturile achiziționate nu au fost utilizate, fila nr. 43, vol. II;

- **SC O. C. SRL din B.** nu au achiziționat și nici nu a emis facturile supuse controlului, desfășurând activități de interpretare artistică, filele nr.36-40, vol II;

- **SC F. F. I. SRL B.** nu desfășoară activitate economică la sediul declarat, fiind declanșată procedura de declarare ca inactiv, fila nr. 41, vol II;

- **SC T. G. SRL B.** și-a schimbat sediul social în localitatea Râșnov desfășurând activitate de marochinărie, servicii de cazare și restaurant, seria și numerele facturilor alocate și utilizate de societate în perioada 2007-2010 necorespunzând cu cele care au stat la baza tranzacțiilor derulate cu SC V. P. SRL N., filele nr. 29-35, vol II.

Din nota explicativă dată de administratorul societății (fila nr. 2), reiese că materiile prime „au fost aduse în curte, pe care le-am achitat în numerar, eliberându-mi documente de firme care au fost verificate pe internet”.

Se precizează că în situațiile menționate anterior societățile verificate au pus la dispoziția organelor de control decizii de alocare a seriilor și numerelor de facturi, jurnale de vânzări și au dat note explicative precizând, în sinteză, că nu au avut relații comerciale cu S.C. V. P. S.R.L. N., nu au avut angajate persoanele menționate pe facturi.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală consideră că respectivele facturi nu întrunesc condițiile de documente justificative și, pe cale de consecință, cheltuielile înregistrate cu scoaterea din gestiune a bunurilor menționate în facturile fiscale, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, stabilind, în acest sens, impozit pe profit suplimentar în sumă de .... lei.

Pentru neplata impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat majorări de întârziere până la data de 15.04.2011, în cuantum de .... lei, precum și penalități de întârziere în cuantum de .... lei.

**A.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** – Taxa pe valoarea adăugată provine din achizițiile declarate în perioada 01.01.2008-30.06.2009 de la societățile comerciale prezentate în detaliu la punctul A.1.”Impozit pe profit” și reprezintă aprovizionări pe bază de facturi fiscale fictive (... de facturi fiscale - filele 66-177), neemise de societățile menționate ca furnizori la antetul facturilor.

Astfel, organele de control, în baza art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, considerând că facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei.

Față de cele redate anterior, s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .... lei, iar pentru neachitarea acestei obligații fiscale s-au calculat majorări de întârziere, până la data de 18.04.2010, în cuantum de ... lei și penalități de întârziere în cuantum de ... lei.

**II.** Împotriva deciziei de impunere nr. .../29.04.2011 petenta a formulat și depus contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul ..../02.06.2011 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../05.03.2009 (filele nr. 51-53). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr...../15.06.2011.

În cuprinsul cererii sale petenta contestă în întregime decizia de impunere nr...../29.04.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat la data de 27.04.2011, pentru următoarele motive:

- Documentele care au stat la baza achiziționării materiilor prime și a celor consumabile sunt facturi fiscale emise de către furnizori, în concordanță cu prevederile legale, fiind nefondată remarca organului de control, în sensul că, documentele emise de societăți cu un anumit obiect de activitate nu ar fi justificative, menționând că o societate poate avea diverse “obiecte” de activitate și doar unul principal;

- facturile în cauză reprezintă intrarea în gestiunea societății în perioada 01.01.2008-30.06.2009, a unor cantități de materie primă necesară procesului de producție de folie, activitatea principală a societății;

- conform facturilor a intrat în gestiunea de materii prime o cantitate de .... kg de granule având o valoare de ..... lei, întocmindu-se note de intrare-recepție;

- materiile prime au fost eliberate în consum în baza fișelor limită de consum realizând produsul finit. La cantitatea de .... kg s-a adăugat cea existentă în stoc, rezultând producția a .... kg folie, căreia îi corespunde un consum de ... kg granule. În perioada respectivă s-au vândut ... kg folie și ... kg saci de plastic (filele nr. 41-43).

- petenta arată că dacă organul de control a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu materia primă, în mod normal ar fi trebuit să diminueze și veniturile aferente producției realizate din această materie primă, în stabilirea corectă a bazei de impozitare. Este imposibilă realizarea producției în lipsa materiei prime;

- diferența de .... lei, până la valoarea totală a cheltuielilor diminuate în urma controlului, reprezintă diverse materiale necesare desfășurării în mod normal a activității, pentru care există facturi, note de intrare recepție, bonuri de consum;

- petentei nu-i revenea nicio obligație de a verifica obiectul de activitate a firmelor respective și implicit de a verifica veridicitatea facturilor atâta timp cât a recepționat mărfurile respective;

- marfa a fost adusă de către delegații societăților furnizoare, cu transportul lor, neexistând în prealabil comanda. Majoritatea furnizorilor solicită efectuarea plății pe loc, motiv pentru care valoarea facturilor nu a putut depăși cuantumul de 5.000 lei pe același furnizor/zi.

În concluzie, petenta solicită anularea deciziei de impunere nr. .../29.04.2011, revizuirea diferențelor constatate prin raportul de inspecție fiscală nr.... din 27.04.2011, pe motiv că nu se puteau realiza venituri din producție fără cheltuieli cu materia primă, materiale și serviciile din facturile în cauză.

Prin adresa de răspuns nr. ..../27.06.2011 (filele nr.181-182) petenta își precizează motivele de drept pe care se întemeiază contestația. Astfel, consideră că sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) Codul fiscal, art. 64 și art. 67 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

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

Prin adresa înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub numărul .../21.12.2012 (filele nr.208-209) petenta a solicitat repunerea pe rol a dosarului nr. .../2011 a cărei soluționare a fost suspendată prin decizia nr..../30.06.2011.

Prin adresa nr. .../08.01.2013 (fila nr. 210) s-a solicitat Biroului juridic să comunice dacă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv, așa cum prevede pct. 10.2 din Ordinul președintelui A.N.A.F nr. 2137/2011 privind Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Prin adresa nr..../18.01.2013 (fila nr. 211) Biroul juridic comunică că împotriva Rezoluției emisă în dosarul .../P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud s-a formulat plângere în condițiile prevăzute de art. 278<sup>1</sup> și următoarele din Codul de procedură penală. În completarea răspunsului, la data de 20.03.2013 (fila nr. 214), Biroul juridic precizează că prin Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud din data de 18.02.2013 pronunțată în dosarul nr. .../II/2/2013, s-a respins ca neîntemeiată plângerea formulată de D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, iar prin referatul intern înregistrat sub nr. .../26.02.2013 s-a adoptat soluția de neatacare cu plângere a modului de soluționare a plângerii inițiale. Astfel, rezultă că soluția pronunțată în dosarul .../P/2011, a rămas definitivă.

Prin Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud pronunțată în dosarul nr. .../P/2012 la data de 19.12.2012, s-a dispus încetarea urmăririi penale față de dnul O. D., în calitate de administrator la SC V. P. SRL N. pentru comiterea infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, pe motiv că

prejudiciul stabilit prin raportul de expertiză contabilă în sumă de ..... lei a fost recuperat integral.

Așa fiind, conform art. 214 alin. (3) prima teză din Codul de procedură fiscală ®, procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la soluționarea pe fond a cauzei.

Din considerentele Rezoluției Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud pronunțată în dosarul nr. .../P/2011 din 19.12.2012, reiese că în sarcina administratorului s-a stabilit un prejudiciu de ... lei (din care taxa pe valoarea adăugată ... lei și impozit pe profit ... lei) *provenind din înregistrarea în evidența contabilă în perioada anilor 2008-2009 a unor achiziții fictive de bunuri în valoare de ... lei, pentru care nu există documente justificative, fiind emise de contribuabili inactivi.* De asemenea, se consemnează că prejudiciul stabilit prin expertiză a fost însușit de administratorul SC V. P. SRL N. și recuperat integral, dispunându-se în cauză încetarea urmăririi penale întrucât există cauză de nepedepsire, aplicându-se sancțiunea cu caracter administrativ constând într-o amendă de .... lei.

Prin Referatul cu propunere de încetare a urmăririi penale încheiat de organele Inspectoratului de Poliție Județean Bistrița-Năsăud, act de procedură instrumentat în dosarul nr. .../P/2011, se reține că *diferența dintre prejudiciul stabilit de organele fiscale și cel stabilit de expertiza contabilă constă în faptul că expertiza a considerat unele operațiuni ca fiind reale și anume aprovizionările de materii prime care au fost folosite în procesul de producție, produsele fiind vândute iar veniturile aferente fiind înregistrate în evidența contabilă.*

Raportul de expertiză contabilă judiciară nr. .../19.10.2011 (filele nr.231-250), în funcție de întrebările adresate, conchide că, pe baza documentelor justificative analizate, o parte din bunurile achiziționate reprezintă achiziții reale la cumpărător și implicit sunt operațiuni provenite din livrări efective chiar dacă furnizorii nu sunt cei menționați în facturi (cu referire la aprovizionările de materii prime - granule, și materiale auxiliare - țevă PVC, folie stretch, coloranți, diluanți, etc.). Prin raportul de expertiză se prezintă două ipoteze față de care organul de cercetare penală urmează să stabilească, pe baza investigațiilor de specialitate, că bunurile achiziționate provin din livrări reale, adică sunt îndeplinite condițiile de exigibilitate a TVA, caz în care obligațiile fiscale diminuate constând în impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată sunt în sumă totală de ... lei sau dacă nu sunt îndeplinite condițiile de exigibilitate a taxei la furnizor, suma totală cu care au fost diminuate obligațiile fiscale datorate bugetului de stat fiind de ..... lei.

Organele de control, făcând aplicațiunea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile reflectate în cele .... de facturi ( corect 111 facturi, așa cum de altfel reiese și din anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală- filele nr. 3-5) de aprovizionare cu materii prime, materiale consumabile, pe motiv că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ. Astfel cheltuielile înregistrate (în sumă de .... lei), reprezentând consemnări de bunuri aprovizionate cu cele .... facturi au fost apreciate ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ..... lei, întrucât societățile indicate în antetul facturilor ca furnizori, nu au emis aceste facturi și nu au livrat bunurile înscrise în ele. De asemenea, în conformitate cu



prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, s-a considerat că societatea a dedus eronat TVA aferentă facturilor de aprovizionare cu materii prime, materiale consumabile, în sumă de .... lei, motivând că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ. Din verificările încrucișate efectuate, organele de control rețin că reprezentanții societăților au pus la dispoziție deciziile de alocare a seriilor și numerelor de facturi utilizate, constatându-se că nu corespund cu cele din facturile analizate, iar din notele explicative ale aceluiași reprezentanți rezultă că nu au avut relații comerciale cu SC V. P. SRL N. și nici nu au avut angajate persoanele menționate pe facturi.

În fapt, din răspunsurile primite ca urmare a verificărilor încrucișate efectuate la societățile ce figurează ca societăți furnizoare în facturile analizate (vol. II la dosar, filele nr. 1-203) rezultă că acestea sunt structurate astfel:

- **.... de societăți comerciale care figurează ca și furnizori în facturile analizate nu sunt furnizorii consemnați în facturi, facturile nu fac parte din plaja de numere stabilite de către aceștia, nu au achiziționat și emis facturile analizate:**

- SC I. P. SRL T. (... facturi fiscale în lunile ianuarie și iulie 2008 în valoare totală de .... lei ), SC V... C.. SRL B. (... factură în valoare totală de .. lei ), SC D. M. SRL P.-N. (... facturi în valoare totală de ... lei), SC R. A. SRL A. (... facturi în anul 2009 în valoare totală de ... lei), SC A. T. SRL B. (... facturi în luna aprilie 2009 în valoare totală ... lei), SC M. R.SRL V.(.. facturi fiscale din luna februarie 2009 în valoare totală de .... lei), SC A. C. SRL C.-N. ( ... facturi fiscale din luna martie 2009 în valoare totală de ... lei), SC E. SRL T.-F. (.. facturi aferente lunilor martie – aprilie 2009, în valoare totală de ... lei), SC T. E. SRL O. (... facturi în lunile aprilie-mai 2009 în valoare totală de .... lei), SC E. SRL C. (... factură în luna aprilie 2008 în valoare totală de ... lei), SC A.C. I. SRL B. (... factură aferentă lunii ianuarie 2008, în valoare de ... lei ), SC G. SRL T. (... facturi în luna martie 2008, în valoare totală de ... lei), SC Z. Y. I. 2002 SRL (.. factură în luna ianuarie 2008, în valoare totală de ... lei) și SC M. D. SRL B. (... factură în luna februarie 2009, în valoare totală de ... lei), SC M. D. SRL B. (... factură în luna august 2008, în valoare totală de ... lei), SC Y. D. SRL B. (... factură în luna martie 2008, în valoare totală de ... lei), SC M. T. SRL din B. (... factura în luna februarie 2009, în valoare de ... lei), SC I. G. SRL din B. (... facturi în luna februarie 2009, în valoare totală de ... lei), SC V.G. SRL B. ( .... facturi în luna iunie 2009, în valoare totală de ... lei ), SC J&R S. S. SRL B. (... facturi aferente lunii mai 2008, în valoare totală de ... lei), SC A. P... SRL B. (... factură în luna februarie 2009, în valoare totală de ... lei), SC O.C. SRL din B. (... facturi aferente lunii iunie 2009, în valoare totală de ... lei), SC F. F. I. SRL B. (... factură aferentă lunii august 2008, în valoare totală de .... lei), SC T. G. SRL B. (... facturi în luna noiembrie 2009 în valoare totală de .... lei);

- **o societate radiată** - SC C.B. SRL S. (filele nr.95-97, vol. II la dosar), din analiza documentelor existente la dosarul fiscal reiese că nu a desfășurat niciun fel de activitate, nu a depus nicio declarație conform fișei sintetice pe plătitor, fiind radiată, respectiv dizolvată de drept prin nemajorarea capitalului social conform art. 5 din Legea nr. 314/2001, anterior datei emiterii facturilor în cauză (... facturi emise în luna februarie 2009, în valoare totală de ..... lei);

- **o societate inactivă** SC G. I. SRL R. (filele nr.112-117, vol. II la dosar) din 22.08.2007.

Se reține că, potrivit OPANAF nr. 1039/24.07.2007 publicat în MO nr. 576/22.08.2007 a fost declarată contribuabil inactiv, de la această dată toate tranzacțiile efectuate de acest contribuabil nemaifiind luate în considerare de organele fiscale, declararea stării de inactivitate fiind anterioară efectuării tranzacției cu SC V. P. SRL din luna februarie 2008, în baza facturii nr. ..../08.02.2008 (fila nr. 170, vol. I la dosar).

- **o societate și-a încetat activitatea economică la data de 31.03.2004, iar din 01.08.2008 și-a suspendat activitatea** - SC C. I. SRL S. (filele nr. 129-131 vol. II la dosar) -cu ... facturi emise în luna iunie 2008, în valoare totală de .... lei;

- **o societate neînregistrată în scopuri de TVA – SC V. C. I. SRL B....** (filele nr. 43-44), conform controlului încrucișat reiese că factura supusă controlului nu aparține societății;

- **o societate în procedura de dizolvare** SC M. M.C. SRL H. (fila nr. 106, vol. II la dosar), nu s-a putut efectua control încrucișat, iar împotriva administratorului s-a înaintat sesizare penală la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara de către lichidatorul judiciar, pe motiv că nu a predat documentele contabile ale societății. În evidențele contabile ale SC V. P. SRL N. sunt înregistrate .... facturi în luna martie 2008 și august în valoare totală de .... lei;

- **SC C. I.SRL S.,** nu s-a putut lua legătura, întocmindu-se sesizare penală pentru administrator (filele nr. 134-138, vol. II la dosar). În evidențele contabile ale SC V. P. SRL N. sunt înregistrate .... facturi în lunile martie-aprilie 2009 în valoare totală de ..... lei.

Sintetizând, în raport cu facturile în care emitenții aparenti sunt cele ....de societăți comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat că, indiferent de starea în care se află, aceste societăți nu au avut relații comerciale cu petenta și nici nu au achiziționat facturi fiscale cu numărul și seria celor supuse controlului sau, după caz, nu au stabilit prin decizii interne numere personalizate care să corespundă cu cele ale facturilor verificate, concluzionându-se, în mod întemeiat, că niciuna dintre societățile menționate în antetul respectivelor facturi nu a emis facturile în cauză. Constatările organelor de inspecție, vizând aceste aspecte, sunt confirmate de organele de cercetare și urmărire penală ( filele nr. 265-266 și 208 dosar vol. I).

Față de această stare de fapt este limpede că tranzacțiile cuprinse în facturile analizate în cauză nu aveau ca vânzători firmele enumerate în preambul, facturile fiind completate cu date nereale privind furnizorii.

**Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă cheltuielile aferente achiziționării de materii prime, materiale auxiliare, materiale de construcții, piese de schimb, înscrise în cele ... facturi fiscale sunt deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și dacă petenta are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor achiziții, în condițiile în care furnizorii**

**indicați în aceste facturi nu au avut relații comerciale cu SC V. P. SRL N. și prin urmare nu au efectuat nicio livrare de bunuri către această societate.**

**În drept** sunt aplicabile prevederile art. 19, art.21, art.145, art.146, art.134<sup>2</sup> și art.155 din Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și pct 2 din Normele metodologice aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile și Ordinul M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, pct. 15 din Normele metodologice aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 3512/2008, a căror conținut îl redăm în cele ce urmează:

#### **Codul fiscal**

##### **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.*

**Norme metodologice, pct. 12:** "Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt **cele înregistrate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

##### **Art. 21**

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

#### **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

##### **Art.145**

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

#### **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

##### **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, să dețină **o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);***

## **Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

### **ART. 134<sup>2</sup>**

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

b) *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;*

c) *la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.*

### **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;*

b) *data emiterii facturii;*

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

d) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

e) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; [...].*

## **Legea nr. 82/1991 privind contabilitatea**

### **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.*

**Ordinul MFP nr. 1.850 din 14 decembrie 2004** în vigoare până la 31.12.2008 privind registrele și formularele financiar-contabile și **Ordinul MFP nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008** privind documentele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2009, care prevăd potrivit punctului 2:

*Pct.2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- *denumirea documentului;*

- denumirea și, după caz, sediul unității 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;
- 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. 15** din Normele metodologice aplicate prin Ordinul MFP nr. 3512/2008:  
**“15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal”.**

Din cuprinsul coroborat al prevederilor legale antecitate rezultă că facturile pot să dobândească calitatea de document justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate numai în condițiile în care acestea furnizează, în mod corect, toate informațiile prevăzute de normele în vigoare.

Din această perspectivă cele .... facturi nu conțin date reale cu privire la furnizori și prin urmare nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheluielii la calculul impozitului pe profit și deducerii taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește calculul profitului impozabil menționăm că prevederile Codului fiscal [21(4) lit. f)] dispun imperativ că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii. Or, așa cum s-a arătat, pentru a dobândi calitatea de document justificativ, factura trebuie să conțină toate informațiile reale prevăzute la art. 155 (5) din Codul fiscal, printre care și cele legate de emitentul facturii.

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform art. 146 (1) lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere este supus și el unei condiții de formă și anume a deținerii unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 (5) din Codul fiscal, condiții care (ca și în cazul profitului impozabil) nu sunt îndeplinite.

În cauză însă, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu putea fi exercitat legal întrucât acesta s-a făcut și cu încălcarea unei condiții de fond și anume aceea prevăzută de art. 145 (1) din Codul fiscal. Potrivit acestei norme legale dreptul de deducere ia naștere numai la momentul exigibilității taxei.

Cum pentru toate cele ... facturi exigibilitatea taxei (definită conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> din Codul fiscal), nu a intervenit și nici nu poate să intervină întrucât furnizorii indicați în aceste facturi nu sunt reali și prin urmare nu puteau efectua livrarea bunurilor cuprinse în acele facturi, este limpede că dreptul de deducere nu s-a născut și în consecință exercitarea lui de către contestatară s-a făcut ilegal.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță atât cu îndrumările date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia 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 (Monitorul Oficial, Partea I, Nr. 732/30.10.2007), cât și cu practica constantă a instanței supreme în asemenea spețe.

Pe cale de consecință, contestația urmează a se respinge pentru suma totală de ... lei lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în cuantum de ... lei, penalități de întârziere de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în cuantum de .. lei și penalități de întârziere de .... lei.

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

### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC V. P. SRL N.**, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere în cuantum de ... lei, penalități de întârziere de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în cuantum de ... lei, penalități de întârziere de ... lei și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../29.04.2011 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**  
L.S.

---

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrița>