



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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

**Biroul de soluționare a contestațiilor**  
**DOSAR NR. .../2011**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel. direct : +0263 212 039  
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510  
Fax : +0263 216 880  
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

### **DECIZIA NR. 41/08.09.2011**

privind soluționarea contestației depuse de SC ..... SRL,  
cu sediul în loc. BISTRIȚA, str ..., nr.6,  
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.../10.11.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Bistrița, prin adresa nr. .../04.08.2008, în legătură cu contestația formulată de **SC ... SRL** din Bistrița.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița prin Decizia de impunere nr. .../14.07.2008 (filele 87-90, vol.I), act prin care s-au stabilit suplimentar de plată obligații fiscale în sumă de **..... lei** constând în taxă pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei**, dobânzi și penalități aferente în sumă de **..... lei**, impozit pe profit în sumă de **.... lei** și dobânzi și penalități aferente în sumă de **... lei**. Prin Decizia nr.../28.08.2008 (filele 87-96, vol.II), s-a decis suspendarea soluționării contestației formulate de SC ..... SRL întrucât s-a constatat că prin Adresa nr.../15.07.2008 (filele 43-44, vol.I) Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Bistrița-Năsăud a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud, în vederea continuării cercetărilor pentru a stabili în întregime obligațiile fiscale datorate de societatea respectivă.

Prin Ordonanța emisă în data de 22.10.2010 în dosarul nr.../P/2008 (filele 130-139, vol.II), Parchetul de pe lângă Judecătoria Bistrița a dispus încetarea urmăririi penale pentru d-nul M .L, învinuit în acest dosar și aplicarea unei amenzi administrative în sumă de .... lei, întrucât s-a constatat că prejudiciul constatat prin raportul de expertiză judiciară contabilă este de doar ... lei și acesta a fost recuperat.

De asemenea, prin Ordonanța nr.../II/2/2010 din data de 20.12.2010 s-a respins ca neîntemeiată plângerea AFP Bistrița împotriva soluției procurorului dată în dosarul .../P/2008.

Împotriva celor două ordonanțe, AFP Bistrița a formulat Plângere prin care a solicitat desființarea acestora și începerea urmăririi penale față de numitul ML, în vederea recuperării integrale a prejudiciului cauzat prin activitatea sa infracțională.

Prin Sentința Penală nr.../2011 din data de **24.03.2011** (filele 144-151, vol.II), rămasă definitivă, Judecătoria Bistrița a hotărât respingerea plângerii formulate de AFP Bistrița și ca urmare a stabilit că procurorul, în mod corect a dispus încetarea urmăririi penale pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală întrucât cuantumul prejudiciului se situează sub limita de 50.000 euro așa cum rezultă din raportul de expertiză judiciară contabilă, raport însușit atât de SC ... SRL cât și de instanțele de judecată.

Prin adresa nr...../10.11.2010 (fila 126, vol.II), SC ...SRL, prin avocat D.. V....., solicită reluarea soluționării contestației având în vedere faptul că prin Ordonanța din data de 22.10.2010 a fost rezolvată latura penală a cauzei.

Prin adresa nr.../22.11.2010 (filele 140-141, vol.II), înregistrată la registratura DGFP Bistrița-Năsăud sub nr.../23.11.2010, SC .... SRL solicită ca la soluționarea contestației să se țină seama de concluziile cuprinse în raportul de expertiză contabilă efectuată în cursul urmăririi penale. De asemenea, prin adresa respectivă se solicită recalcularea fișelor ROL în concordanță cu rezultatele raportului de expertiză și compensarea obligațiilor rămase în urma recalculării fișei, cu suma achitată drept impozit pe profit în plus pentru anul 2007 – 90.321,92 lei.

Prin adresa nr...../19.05.2011 (fila 153, vol.II) s-a solicitat petentei transmiterea raportului de expertiză și a Sentinței comerciale nr.../2009 pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud, prin care s-a dispus anularea tranzacției vizând vânzarea a 4/5 părți din subsolul și parterul imobilului aparținând SC .... SRL. Documentele solicitate au fost transmise prin adresa nr...../24.05.2011, înregistrată la registratura DGFP Bistrița-Năsăud sub nr.../24.05.2011 (fila 152, vol.III).

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

**I. Prin Decizia de impunere nr ..../14.07.2007(filele 87-90, vol.I) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de .... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări aferente în sumă de ... lei.**

Argumentele organelor de inspecție fiscală, precum și modalitatea de calcul a obligațiilor suplimentare, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.

.../15.07.2008 (filele 1-79, vol.I), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

**În concret**, SC ... SRL, a înregistrat în evidența contabilă (în perioada 01.07.2002-31.03.2008) facturi privind achiziționarea de hârtie și prestări de servicii constând în transport, care nu îndeplineau condițiile prevăzute de normele legale privind documentele justificative pe baza cărora se poate deduce taxa pe valoarea adăugată sau care pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit. De asemenea, în data de 02 aprilie 2004 petenta a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. ... (filele 27-29, vol.I), autentificat la Biroul notarului public ..., prin care petenta vinde către ..., o parte din imobilul deținut, fără a emite factură pentru aceasta tranzacție.

### **A. Taxa pe valoarea adăugată**

**1.** Referitor la facturile care, potrivit organelor de inspecție fiscală, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative pe baza cărora se poate deduce taxa pe valoarea adăugată, cuprinse în anexele 4 și 5 la raportul de inspecție fiscală (filele 53-55, vol.I), situația sinteză a constatărilor organelor de control se prezintă astfel:

#### **1a.) SC ... SRL, sect 5, Bucuresti**

Conform procesului-verbal ...../12.12.2007 încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală 4, rezultă că factura solicitată pentru verificare nu aparține și nu s-a emis de SC .... SRL, această factură fiind achiziționată de SC ... SRL. **SC .... SRL nu figurează ca fiind beneficiar al SC .... SRL București și nu a avut relații economice cu petenta.** În aceste condiții, conform art. 145, alin. 1 din Codul Fiscal coroborat cu prevederile art. 11 din același cod, organul de control a apreciat că tranzacția nu a fost reală și SC .... SRL nu este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei facturi.

#### **1b.) SC ..... sunt societăți neidentificate.**

Cu ocazia verificărilor efectuate de către D.G.F.P București, privind realitatea operațiunilor economice din facturile fiscale emise, a rezultat că societățile respective nu au putut fi identificate, la codul fiscal precizat neexistând nici o societate cu denumirea menționată în facturi, iar numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului înscris în documentele de livrare aparține altor societăți decât celor menționate în facturi.

În concluzie, organele de control au apreciat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 146 alin. 1 din Legea 571/2003, facturile deținute nu conțin informațiile prevăzute de art. 155, alin.5, și prin urmare nu pot avea calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată. De asemenea s-a apreciat că **datele menționate în facturi privind denumirea societăților furnizoare, codul fiscal și numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului nu sunt reale**, petenta putând fi ținută răspunzătoare pentru plata taxei pe valoarea adăugată în solidar cu furnizorul, conform art. 151<sup>2</sup> din Codul Fiscal.

**1 c.) SC ..... sunt societăți care nu au fost plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.**

În perioada iulie 2002-iulie 2007, SC ... SRL a achiziționat hârtie pentru ziar, hârtie tipar, hârtie offset rolă, de la societățile menționate mai sus. Din

verificările efectuate privind realitatea operațiunilor din facturile emise către petentă, a rezultat că aceste societăți sunt radiate și nu au fost înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată de la înființare și până la radierea lor.

Organul de inspecție fiscală, în temeiul art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 29 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și prevederile Deciziei nr. V/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a considerat că, SC ....SRL nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de societățile radiate, fiind stabilite obligații suplimentare de plată.

**1d.) SC ..... - sunt societăți inactive.**

În perioada iulie 2002-iulie 2007, SC ..... SRL a achiziționat hârtie de ziar, hârtie tipar, hârtie offset rolă, de la societățile menționate mai sus. Din verificările efectuate, privind realitatea operațiunilor din facturile emise către SC ..... SRL, a rezultat că aceste societăți sunt inactive, nu au depus declarații privind obligațiile la bugetul de stat și majoritatea sunt neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art. 3 alin. (2) din OMFP 575/2006, documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv, cu încălcarea alin. (1) din același ordin, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal. În temeiul art. 11 din Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din același act normativ și cu prevederile art. 3 alin. (2) din OMFP 575/2006, organul de control a considerat că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de societățile menționate și a stabilit obligații fiscale suplimentare de plată.

**1 e.) SC .... SRL Bistrita**

În perioada 2004-2007, SC ..... SRL a achiziționat hârtie offset, carton duplex, hârtie ziar, de la SC ..... SRL Bistrița. Din verificările efectuate privind realitatea operațiunilor din facturile emise către SC .....SRL, a rezultat că acestea nu au putut fi identificate în blocurile de facturi prezentate la control de către SC ..... SRL, nefiind înregistrate în evidența contabilă și fiscală ale furnizorului. Astfel, organul de control, în temeiul art. 11 din Codul Fiscal coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din același act normativ, a considerat că SC ..... SRL nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată, operațiunile înscrise în facturi fiind nereale.

În urma celor prezentate mai sus, s-a stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **..... lei**.

**2.** Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară pentru tranzacția reflectată în contractul de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004 (filele 27-29, vol.I) încheiat între SC .... SRL în calitate de vânzător și persoana fizică ..... în calitate de cumpărător, având ca obiect o cotă parte dintr-un imobil, organul de control precizează că petenta avea obligația de a emite factură și de a înregistra în evidența contabilă venitul realizat cu aceasta ocazie, inclusiv obligațiile fiscale aferente. Prin necolectarea TVA aferentă acestei tranzacții și neemiterea în termen a

facturii se arată că au fost încălcate prevederile art. 155, alin. (1) și ale art.134, alin.(5), lit.a-b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele constatate în urma controlului, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de ..... lei, s-au calculat dobânzi în sumă de .... lei și penalități în sumă de ..... lei.

### **B. Impozitul pe profit**

Conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul Fiscal, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit legii, prin care să se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Organul de control, în temeiul art. 11 din Legea 571/2003, coroborat cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din același act normativ, a considerat cheltuielile aferente facturilor emise de societățile prezentate mai sus (la capitolul TVA) nedeductibile fiscal. De asemenea, a majorat veniturile impozabile ale petentei din anul 2004 cu suma de ..... lei, reprezentând valoarea tranzacționată a părții din imobilul care formează obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr. .../02.04.2004, pentru care nu s-a emis factură și nu s-a înregistrat în contabilitate operațiunea.

În urma celor arătate mai sus, s-a stabilit în sarcina petentei, impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ..... lei, aferent căruia s-au calculat dobânzi în sumă de .... lei și penalități în sumă de .... lei.

**II. Împotriva Deciziei de impunere nr. ....14.07.2008 petenta a formulat și a depus contestație prin avocat ..., mandat exercitat în baza împuternicirii avocațiale nr. ..(fila 70, vol.II ), înregistrată la Administrație Finanțelor Publice Bistrița sub nr. ....28.07.2008 (filele 91-116, vol.I).**

Contestația, împreună cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. .../08.08.2008 (filele 119-139, vol.I).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma totală de .... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, accesorii aferente în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de .. și accesorii aferente în sumă de ... lei, considerând decizia de impunere și actele administrative fiscale pe baza cărora s-a emis aceasta, ca netemeinice. În motivarea cererii sale contestatoarea invocă următoarele :

a) Pentru facturile înregistrate în anul 2002 și emise de către: SC .....SRL, se impune a se constata că a intervenit prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale.

b) În cazul facturilor înregistrate în contabilitate după data de 1 ianuarie 2003 se impune a se face aplicarea judicioasă a Deciziei V din 15.01.2007 a Înaltei Curți

de Casație și Justiție cu privire la dispozițiile art. 21 alin.4 lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea 82/1991 - Legea contabilității, republicată, conform căroră taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici diminuată baza de impunere privind stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale **în vigoare la data efectuării operațiunii, nu a controlului.**

**b1)** Pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003 erau în vigoare prevederile OG 3/1992 (art. 25 lit. b) pct. b) și HG 704/1993 (pct. 119), acte normative, în cuprinsul cărora, cu privire la elementele esențiale pe care trebuie să le conțină documentele justificative, era prezentă sintagma "**de regulă**", elementele respective fiind indicate exemplificativ, prevederea fiind una cu caracter supletiv, ce nu era însoțită de nici o sancțiune expresă. Acest aspect este reținut și de către Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia V/2007, arătându-se că " în toate actele normative, anterioare sau ulterioare adoptării Codului Fiscal, în cazurile de efectuare de operațiuni de deducere a taxei pe valoarea adăugată este prevăzută obligativitatea prezentării de documente justificative întocmite "**legal**" sau "**conform legii**", fără a se determina însă, tipul de document necesar.

În cursul anului 2003, sunt considerate, de către organele de control, că nu îndeplinesc cerința de document justificativ un număr de 13 facturi prin care s-a cumpărat hârtie de ziar și s-au efectuat servicii de transport a acestora de către următorii furnizori: SC ..... SRL. În opinia contestatarii, toate datele înscrise în aceste facturi îndeplinesc cerințele legale în vigoare la data emiterii lor și corespund realității. Faptul că o parte din aceste societăți au fost radiate sau declarate inactive, nu este un element relevant privind realitatea operațiunilor economice derulate, întrucât nu s-a ținut cont de către organul de control de data radierii în raport cu data emiterii facturilor. Totodată, doar simpla consultare a site-ului MEF cu privire la situația unei societăți, nu este relevantă, întrucât, susține petenta, acesta nu este actualizat și conține numeroase inadvertențe.

**b2.)** Pentru perioada 01.01.2004-31.12.2007 au intrat în vigoare prevederile art.155 alin. 8 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în care s-au prevăzut expres informațiile pe care trebuie să le conțină un act pentru a fi considerat document justificativ în deducerea taxei pe valoarea adăugată sau diminuarea bazei de impozitare aferentă impozitului pe profit. După data de 1 ianuarie 2004 sunt considerate de către organele de control că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ un număr de 52 de facturi prin care s-a achiziționat hârtie de ziar și s-au înregistrat servicii de transport de către următorii furnizori: SC ..... SRL și SC ..... SRL Bistrița.

Referitor la facturile emise de către aceste societăți, contestatara consideră că acestea conțin informațiile prevăzute de Codul Fiscal, iar la data emiterii unora nu existau mijloace la dispoziția cumpărătorului pentru a verifica autenticitatea și realitatea existenței emitentului. De asemenea, în cazul celor radiate sau inactive organele de control nu au verificat faptic dacă radierea s-a făcut după data emiterii facturilor în cauză (s-a consultat doar site-ul Ministerului Finanțelor). În cazurile în

care societățile nu au depus declarațiile privind obligațiile fiscale, petenta consideră nejustificată măsura înlăturării facturilor emise de către aceste societăți ca neîndeplinind condițiile de document justificativ.

În ceea ce privește facturile emise de către SC ..... SRL Bistrița, contestatara consideră că neînregistrarea acestora în contabilitatea societății furnizoare nu poate înlătura calitatea de document justificativ pentru cumpărător. În opinia contestatarei, susținerile administratorului SC ..... SRL că a păstrat facturierile și ștampila în tipografia "....." de unde acestea puteau fi sustrate este nerealistă și nesusținută de alte probe, și prin urmare nu poate fi de acord cu concluziile organelor de control referitoare la realitatea operațiunilor economice desfășurate și neadmiterea ca și documente justificative în deducerea TVA și determinarea profitului impozabil a facturilor emise de această societate. Petenta susține că realitatea acestor operațiuni este dovedită de notele de recepție întocmite pentru materia primă aferentă, dar și de cantitatea de produse finite rezultate și facturate.

Prin prisma celor arătate mai sus, SC ..... SRL consideră că se impune să se constate că a intervenit prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale aferente anului 2002 și îndeplinirea condițiilor de documente justificative pentru facturile emise în anul 2003-2007, raportat la prevederile legale aplicabile în perioada respectivă, solicitând admiterea contestației.

Cât privește dispoziția organelor de control privind colectarea TVA suplimentar în cuantum de ..... lei, urmare a încheierii contractului de vânzare-cumpărare nr. .../02.04.2004, având ca obiect o parte din imobilul proprietatea societății, petenta susține că administratorul a încheiat acest contract fără a avea mandat autentic în acest sens. Întrucât cumpărătorul nu a putut fi contactat ulterior și nu s-a achitat contravaloarea părții din clădirea vândută, nu s-a emis factura. Ulterior s-a emis o factură către SC..... SRL, a cărui administrator este chiar domnul ....., (persoana cu care s-a încheiat prima tranzacție), factura care a inclus și partea din imobil vândută anterior. Pentru aceasta tranzacție s-a virat la bugetul de stat suma de .... lei, reprezentând impozit pe profit, iar în cazul taxei pe valoarea adăugată s-au aplicat măsurile de simplificare prevăzute de Codul Fiscal.

### **III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie s-au constatat următoarele:**

Potrivit art. 213, alin. (5) din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și a celor de fond.

Astfel, referitor la prescrierea dreptului organelor de control de a stabili obligații fiscale pentru operațiunile economice desfășurate în anul 2002, invocată de petentă în contestația formulată, precizăm că, prin considerentele regăsite în conținutul Deciziei nr.../28.08.2008 (pag.8) de suspendare a soluționării contestației (filele 87-96, vol.II), pronunțată în dosarul .../2008, s-a constatat că **excepția de fond vizând prescripția este neîntemeiată.**

Referitor la cererea petentei, formulată prin adresa nr.../22.11.2010 (filele 140-141, vol.II), prin care se solicită ca la soluționarea contestației să se țină seama de concluziile cuprinse în raportul de expertiză contabilă efectuată în cursul urmăririi penale, precizăm următoarele:

Prejudiciul calculat și evaluat în raportul de expertiză a avut în vedere, cu preponderență, normele contabile, iar din punct de vedere a angajării răspunderii penale a fost însușit de organele în drept. Prejudiciul fiscal însă a fost determinat pe baza normelor legale în domeniu, la care s-a făcut trimitere în considerentele deciziei și care au fost avute în vedere la motivarea fiecărui capăt de cerere.

Menționăm că, în conformitate cu prevederile art.1, alin.(3) din Codul fiscal, dispozițiile acestuia prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, iar în caz de conflict între acestea se aplică dispozițiile Codului fiscal.

Având în vedere că ponderea diferențelor stabilite suplimentar, atât la TVA cât și la impozitul pe profit au fost determinate ca urmare a neadmiterii la deducere (ca și cheltuială, respectiv TVA) a unor sume înscrise în facturile emise de 33 de societăți din București, furnizoare de materie primă sau prestări servicii, motivat de faptul că acestea nu există sau sunt inactive, radiate ori neplătitoare de TVA, urmează să se stabilească concret starea fiscală a acestor agenți la data emiterii facturilor în cauză.

Astfel, pentru cele 33 de societăți din București, prin adresa nr.../20.06.2011(fila 5, vol.IV), s-a solicitat AIF din cadrul DGFP, verificarea dosarelor fiscale în format electronic și transmiterea de informații referitoare la datele de identificare și vectorul fiscal ale acestora. Ca urmare, cu adresa nr.../23.06.2011(fila 96, vol.IV), compartimentul de resort din cadrul DGFP B-N, a furnizat documentele respective pentru un număr de 20 de societăți comerciale, pentru restul de 13 neexistând informații în baza de date de pe portalul FISCNET.

În legătură cu informațiile furnizate de site-ul ANAF, se impun a fi făcute următoarele precizări:

- portalul FISCNET este administrat de către Ministerul Finanțelor Publice și poate fi accesat doar de pe unități informatice care fac parte din rețeaua intranet administrată de acest minister;

- prin intermediul acestui portal poate fi accesată baza de date centrală, bază care conține, printre altele, dosarele fiscale în format electronic ale agenților economici care operează pe teritoriul României, cuprinzând toate informațiile referitoare la datele de identificare și vectorul fiscal al contribuabililor.

Prin urmare, datele regăsite în dosarele fiscale în format electronic accesate prin intermediul portalului FISCNET-ANAF oferă informații exacte cu privire la calitatea de plătitor sau neplătitor de TVA a agenților economici, fiind posibilă de asemenea monitorizarea tuturor modificărilor survenite în timp asupra datelor de identificare sau a vectorului fiscal.

Referitor la cele 33 de societăți furnizoare din București, au fost consultate și informațiile deținute de Oficiul Registrului Comerțului.

Urmare a analizării tuturor informațiilor oferite de aplicațiile respective, coroborate cu cele cuprinse în actele de control aflate la dosarul cauzei, s-a constatat că unele dintre cele 33 de societăți nu există și nici nu au existat vreodată, altele au fost radiate sau declarate inactice ulterior emiterii facturilor către petentă, iar altele sunt înregistrate și plătitoare de TVA și la această dată.

Situația acestora este prezentată în detaliu la pct.A și B din acest capitol, dar și centralizat, în Anexele 1, 2 și 3 (filele 18-19, 67 și 94, vol.IV), după cum urmează:

### **A. Taxa pe valoarea adăugată**

**1. Cu privire la facturile care, potrivit organelor de inspecție fiscală nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pe baza căruia se poate deduce taxa pe valoarea adăugată, cuprinse în anexele 4 și 5 la raportul de inspecție fiscală (filele 53-55, vol.I), urmare a analizării tuturor documentelor și informațiilor existente la dosar, rezultă următoarele:**

#### **1.1. Referitor la facturile emise de către SC ..... SRL (14 societăți comerciale).**

Organele de control, în conformitate cu prevederile art.146(1), 155(5) și 152.2(1) din Codul fiscal, nu au admis la deducere TVA în sumă totală de **....**, aferentă facturilor emise de aceste societăți, întrucât urmare a informațiilor primite de la DGFP București a rezultat că societățile respective nu au putut fi identificate după denumire, CUI și nr. de înregistrare la Registrul Comerțului.

În urma consultării bazelor de date ale ANAF, respectiv ale Registrului Comerțului s-a constatat că **pentru toate cele 14 societăți, datele înscrise în facturi nu corespund realității.**

Astfel, așa cum rezultă și din Anexa nr.1 (filele 18-19, vol.IV) cuprinzând sinteza datelor furnizate de aplicațiile informatice respective (filele 6-17, vol.IV), unele societăți nu au putut fi identificate nici după denumire, nici după CUI și nici după nr.înreg. la Registrul Comerțului (SC ..... SRL), altele au fost identificate după denumire, dar având alt CUI sau alt nr. înreg. la Registrul Comerțului (SC ..... SRL), iar altele au fost identificate după nr. înreg. la Registrul Comerțului dar având altă denumire și alt CUI (SC ..... SRL).

Precizăm că pe toate aceste facturi (cu excepția celei emise de SC ....) datele de identificare ale furnizorilor sunt imprimare pe antetul documentelor (facturilor) prin aplicarea unei ștampile dreptunghiulare (a se vedea filele 41-67, vol.II), ceea ce exclude posibilitatea unor erori de completare ce puteau fi corectate ulterior.

În raport cu modul de completare a facturilor, vizând datele de identificare ale celor 14 furnizori (date imprimate prin aplicarea unei ștampile dreptunghiulare care conținea denumirea firmei, CUI, numărul de înregistrare la Registrul Comerțului), în care pe același document CUI-ul aparținea unei firme, numărul de înregistrare la Registrul Comerțului altei firme sau purtând altă denumire decât cea rezultată din

CUI ori număr de înregistrare la Registrul Comerțului, este indubitabil faptul că documentele de livrare nu provin de la societăți comerciale înregistrate legal.

Față de starea de fapt descrisă, urmează a se stabili dacă deducerea TVA în baza acestor facturi s-a făcut legal.

Raportat la perioadele în care au fost emise aceste facturi (august 2002 – august 2005), **în drept** sunt aplicabile următoarele prevederi legale: Legea 82/1991, Legea 345/2002 și Legea 571/2003.

**Astfel, conform Art. 6 din Legea 82/1991 –legea contabilitatii**

*ART. 6 alin.(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.*

**Art.24 și 29 din Legea nr.345/2002-pentru perioada august 2002 – decembrie 2003:**

*ART. 24 alin.(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoana impozabilă trebuie sa justifice suma taxei cu următoarele documente:*

*a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), **cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată;***

*ART. 29 Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

*a) sa consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și sa completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii,...*

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxa pe valoarea adăugată sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și sa verifice întocmirea corecta a acestora, ... Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), ..., determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;*

**Legea 571/2003 pentru perioada ianuarie 2004 – august 2005**

**Art.145, alin(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.***

**Art.155, alin(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) **numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;**
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e)...

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dreptul de deducere a TVA se poate exercita pe baza documentelor justificative care trebuiau să conțină, printre altele, datele reale de identificare ale furnizorilor și beneficiarilor. În lipsa acestor date sau a completării acestor date cu informații inexacte sau ireale, facturile de livrare își pierde caracterul de documente întocmite “legal” sau “conform legii”.

Din această perspectivă, cu o minimă diligență, contestatoarea putea și trebuia să verifice și să se asigure de calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorilor și implicit de existența lor reală.

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 existența reală a partenerilor săi contractuali, dacă bineînțeles dorește să beneficieze de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță 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).

Concluzionăm așadar, că facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deducerea TVA, acestea fiind completate cu date de identificare inexistente sau nereale.

Ca urmare, organul de control a procedat corect prin neadmiterea la deducere a TVA în sumă totală de **..... lei**. Pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă.

**1.2. Referitor la facturile emise de către: SC .....SRL (13 societăți comerciale) – în luna martie 2003 și în perioada mai 2004 – iunie 2007**

În urma inspecției fiscale generale, în conformitate cu prevederile art.11 și 145(1) din Codul fiscal, a Deciziei V/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, coroborat cu prevederile art.3(2) din OMFP nr.575/2006, organele de control nu au admis la deducere taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **..... lei**, aferentă facturilor emise de societățile nominalizate mai sus, pe motiv că unele dintre acestea sunt radiate și nu au fost plătitoare de TVA (..... S SRL ), iar altele sunt inactive și nu au depus declarații fiscale (SC ..... SRL).

În contradictoriu cu organul de inspecție fiscală, petenta susține că facturile respective îndeplinesc condițiile pentru a fi documentele justificative privind deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât acestea sunt emise înainte de data la care societățile respective au fost radiate sau declarate inactive, iar faptul că aceste societăți nu au depus declarații pentru perioadele în care au fost emise facturile în cauză nu este relevant pentru valabilitatea facturilor.

Față de cele de mai sus, constatăm că, în principiu, în mod corect a sesizat organul de inspecție fiscală faptul că nu se poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de societăți neplătitoare de TVA care au fost radiate sau declarate inactive.

Cât privește însă modul în care s-a stabilit că cele 13 societăți sunt radiate sau inactive și prin urmare neplătitoare de TVA, nu se poate însuși punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, având în vedere că starea de fapt vizând situația celor 13 societăți comerciale la momentul emiterii facturilor nu a fost complet și fidel determinată.

În concret, potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, unele din societățile respective nu au putut fi contactate, acestea fiind cuprinse pe lista societăților inactive, altele figurau ca inactive (fără însă a se menționa data de la care figurează ca inactive), altele figurează ca societăți radiate și neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată, iar multe dintre acestea, conform site-ul MEF nu au mai depus declarații fiscale dinaintea emiterii facturilor în cauză. Pentru aceste motive, organul de control a apreciat că petenta nu poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către aceste societăți.

Deși la data la care organele de inspecție fiscală au consultat site-ul MEF, societățile în cauză figurau ca radiate sau inactive și prin urmare neînregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, acest fapt nu probează că respectivii agenți nu au fost înregistrați în acest scop la data efectuării operațiunilor impozabile.

Ca dovadă, urmare a consultării dosarelor fiscale în format electronic ale celor 13 societăți, prin intermediul portalului FISCNET, s-a constatat că acestea au fost radiate sau declarate inactive ulterior emiterii facturilor și că toate erau înregistrate ca plătitoare de TVA la data emiterii facturilor către SC ..... SRL (filele 20-66, vol.IV).

În Anexa nr.2 (fila nr.67, vol.IV) este prezentată sinteza datelor extrase ca urmare a consultării dosarelor fiscale în format electronic aparținând celor 13 societăți comerciale.

Față de starea de fapt descrisă, urmează a se stabili dacă deducerea TVA în baza facturilor emise de cele 13 societăți s-a făcut legal.

În drept sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea 345/2002 și Codul fiscal:

**Pentru luna martie 2003, Art.24, alin.(1) din Legea nr.345/2002**

*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:*

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), **cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată.**

**Pentru perioada mai 2004- iulie 2006 -Codul fiscal**

**Art.145, alin(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.**

**Art.155, alin(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

**Pentru perioada august 2006-iunie 2007- Codul fiscal**

**ART. 146 alin (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);**

**Art. 155, alin(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;

Din textele de lege citate anterior, rezultă că deducerea taxei pe valoarea adăugată se poate face numai pe baza documentelor justificative, în speță facturi fiscale, emise de către persoane înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, condiții care au fost îndeplinite pentru toate livrările reflectate în facturile emise de cele 13 societăți în discuție.

Concluzionăm așadar, că facturile respective îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deducerea TVA în sumă totală de **... lei**, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi admisă.

### **1.3. Referitor la factura emisă de SC Z SRL**

Organul de control, în conformitate cu prevederile art.11, ale art.145(1) din Codul fiscal și ale art.3(2) din OMFP 575/2006, nu a admis la deducere TVA în sumă de **... lei**, aferentă facturii nr.807055 emisă de SC ...Z..... SRL București în luna **noiembrie 2006** (fila 23, vol.II), întrucât, conform informațiilor furnizate de DGFP București sector 2, societatea a fost declarată inactivă.

În contestație, petenta susține că societatea este activă și ca urmare factura îndeplinește toate condițiile pentru a fi luată în considerare ca document justificativ.

**În fapt**, SC .....Z..... SRL București este declarată inactivă din data de 24.08.2006, conform Ordinului nr..../25.07.2006, publicat în MO nr. 726 din data de 25.08.2006, deci **la data emiterii facturii societatea era inactivă**. Această stare de fapt rezultă și din dosarul fiscal în format electronic al acestui contribuabil (filele 68-71, vol.IV), precum și din pagina 43 (fila 99, vol.III) a raportului de expertiză.

Având în vedere starea de fapt prezentată, urmează să stabilim dacă factura în cauză poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deducerea TVA.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, potrivit cărora:

alin. (1<sup>1</sup>)

*„Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată **de un contribuabil declarat inactiv** prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”*

alin. (1<sup>2</sup>)

*„De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv** prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

dar și ale art.3 din OMFP 575/2006

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

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

Având în vedere prevederile legale antecitate, tranzacția reflectată în factura emisă de SC .....Z..... SRL nu poate fi luată în considerare și ca atare nici

dreptul de deducere nu poate fi exercitat, așa cum prevede art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, întrucât, în raport cu furnizorul, exigibilitatea taxei nu a avut loc.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de control taxă pe valoarea adăugată suplimentar în sarcina SC ...X..... SRL în cuantum de ... lei, pentru această capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă.

#### **1.4. Referitor la facturile emise de SC ...X. SRL și SC ...Y..... SRL**

**a)** Organul de control, în conformitate cu prevederile art.11 și ale art.145(1) din Codul fiscal, nu a admis la deducere TVA în sumă de ..... lei, aferentă facturii nr.5891802 emisă de SC .....X..... SRL București în luna mai 2003, întrucât conform procesului-verbal nr.../12.12.2007, încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală 4 din cadrul DGFP București, rezultă că factura respectivă nu aparține și nu s-a emis de SC .....X..... SRL, această factură fiind achiziționată de SC .....M... SRL, iar SC .....Z..... SRL nu figurează ca și beneficiar al SC.....X.. SRL București și nu a avut relații economice cu petenta.

În contestație, petenta susține că organul de control nu a dovedit că operațiunea consemnată în factură nu este reală în ceea ce privește SC .....Z..... SRL și că nu a efectuat niciun demers pentru a determina cum a ajuns această factură de la .....M.... SRL la SC .....X..... SRL.

De asemenea, petenta susține că pentru perioada **01.01.2003-31.12.2003** erau în vigoare prevederile OG 3/1992 (art. 25 lit. b) pct. b) și HG 704/1993 (pct. 119), acte normative care, referindu-se exemplificativ la elementele esențiale pe care trebuie să le conțină documentele justificative, folosesc sintagma “de regulă”, fără a preciza sancțiuni exprese în cazurile nerespectării completării documentelor cu toate elementele.

Aceste motivații nu poate fi reținute, întrucât actele normative respective erau abrogate în perioada la care se face referire, astfel: OG 3/1992 a fost abrogată din data de 15.03.2001 de OUG 17/2000, iar HG 704/1993 a fost abrogată din data de 01.01.2003 de HG 22/2003.

**b)** Organul de control, în conformitate cu prevederile art.146(1), art.155(5) și ale art.152.2(1) din Codul fiscal, nu a admis la deducere TVA în sumă de ..... lei,

aferentă facturii nr.4309236 (reprezentând c/v hârtie offset rolă 61/559) emisă de SC .....Y..... SRL București în luna februarie 2005, întrucât urmare a controlului încrucișat efectuat la nivelul DGFP București societatea nu a putut fi identificată, la sediul social înscris în factură neexistând această societate.

În contestație, petenta susține că măsura organului de control este abuzivă și nejustificată întrucât societatea și-a putut modifica sediul în timp.

În fapt, ulterior depunerii contestației, societatea a fost identificată la o altă adresă și urmare a solicitărilor de control încrucișat s-a întocmit Nota de constatare nr.../16.06.2009 (filele 122-123, vol.II) de către comisari ai Gărzii Financiare București, din care rezultă următoarele:

- SC ...Y..... SRL nu a achiziționat pe parcursul derulării activității și ca urmare nu a comercializat hârtie de genul celei facturate către SC .....Z.....SRL;

- factura nr.4309236 nu aparține și nu a fost scrisă/emisă de societatea respectivă;
- conform jurnalului de vânzări și balanței de verificare din luna februarie 2005, societatea nu a înregistrat factura în cauză;
- societății i-au fost atribuite documente cu regim special, respectiv facturi fiscale cu numere cuprinse în alte plaje decât cea aferentă facturii în cauză;
- SC .....Y..... SRL nu a avut nici o relație comercială cu SC .....Z.... SRL pe parcursul desfășurării activității.

Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă deducerea TVA înscrisă în cele două facturi s-a făcut în conformitate cu prevederile legale.

Este incontestabilă constatarea organelor de inspecție potrivit căreia cele două facturi nu au fost procurate și nici întocmite de furnizorii indicați în ele, ceea ce denotă faptul că atât SC .....X.....SRL cât și SC .....Y..... SRL nu au avut nici un raport juridic comercial cu petenta și, în consecință, cele două firme care figurează ca furnizori în respectivele facturi nu aveau posibilitatea înregistrării lor în contabilitate și ca atare nici să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă. Din acest punct de vedere, atâta vreme cât petenta a dedus taxa înscrisă în cele două facturi fără ca în amonte respectiva taxă să fie colectată, este indubitabil faptul că bugetul de stat a fost păgubit.

Cert este și faptul că, urmare rezultatelor controlului încrucișat se constată că cele două facturi fiscale conțin date care nu corespund realității în ceea ce privește unul din elementele esențiale ale oricărui document justificativ și anume, **“denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul”**.

Pe cale de consecință, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele două facturi nu poate fi dedusă.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**- pentru perioada mai 2003, în cazul SC ..... SRL**

**Art.24 și 29 din Legea nr.345/2002:**

**ART. 24 alin.(1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoana impozabilă trebuie sa justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), **cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată;**

**ART. 29** Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a ) **sa consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și sa completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a**

*serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxa pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată*

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxa pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora,... Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), ....., determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;*

**- pentru perioada februarie 2005, în cazul SC ..... SRL**

**Art.145, alin(8) Legea 571/2003**

*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.***

**Art.155, alin(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

*a) seria și numărul facturii;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite **factura;***

*d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*

**De asemenea, potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 ® :**

*”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”.*

Conform dispozițiilor legale antecitate, rezultă că exercitarea dreptului de deducere este posibilă numai în ipoteza în care emitentul facturii este persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA, care a și colectat în amonte această taxă, condiție generală și indispensabilă pentru deducerea prevăzută la art.145, alin.(1) din Codul fiscal.

Reiterăm că, urmare a verificărilor încrucișate efectuate la societățile ce figurează ca furnizoare în facturile analizate, s-a constatat că acestea nu au avut relații cu petenta și că nici nu au achiziționat facturi fiscale cu numărul și seria celor amintite. În prezența acestei stări de fapt, este limpede că tranzacțiile cuprinse în cele două facturi nu aveau ca vânzători firmele SC ...X.....SRL și SC Y.....SRL, facturile fiind completate cu date nereale privind furnizorii.

Pentru aceste motive, considerăm că petenta nu are drept de deducere a TVA înscrisă în cele două facturi nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță 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 concluzie, apreciem că măsurile dispuse de organele de control în legătură cu neadmiterea la deducere a TVA în sumă totală de **.... lei**, înscrisă în cele două facturi emise de SC ...X.... SRL, respectiv SC ...Y.....SRL, sunt întemeiate, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă.

#### **1.5. Referitor la facturile emise de SC M... SRL și SC ...N..SRL**

a) Organele de control, în conformitate cu prevederile art.146(1), 155(5) și 152.2(1) din Codul fiscal, nu au admis la deducere TVA în sumă de **1.282 lei**, aferentă facturii nr.1248047 emisă de SC ...M. SRL în luna octombrie 2004 întrucât urmare a informațiilor primite de la DGFP București a rezultat că societatea respectivă nu a putut fi identificată după denumire, CUI și nr. de înregistrare la RC.

Petenta susține că factura respectivă îndeplinește toate condițiile legale pentru deducerea TVA întrucât această societate a fost radiată doar în luna mai 2006, iar factura a fost emisă în anul 2004 când nu exista site-ul MEF pentru a putea fi verificată. Organele de control nu au făcut dovada că această factură nu a fost înregistrată la furnizor.

b) Organele de control, în conformitate cu prevederile art.11 și 145(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.3(2) din OMFP nr.575/2006, nu au admis la deducere TVA în sumă de **.... lei** aferentă facturii nr.6536105 emisă de SC N.... SRL în luna aprilie 2007, întrucât urmare a informațiilor primite de la DGFP București a rezultat că societatea respectivă este inactivă.

Petenta susține că factura respectivă îndeplinește toate condițiile legale pentru a fi document justificativ întrucât această societate este activă și că organele de control nu au făcut o verificare la sediul societății respective.

**În fapt**, urmare a consultării dosarelor fiscale în format electronic ale celor două societăți, s-au constatat următoarele:

- SC M.... SRL București este activă la această dată și plătitoare de TVA în perioada 21.12.1995-01.01.2007 (filele 80-85, vol.IV), deci, la data emiterii facturii, societatea era activă și plătitoare de TVA;

- SC ...N. SRL București este inactivă din data de 09.04.2009 și ca urmare neplătitoare de TVA din data de 01.05.2009 (filele 86-89, vol.IV). La data emiterii facturii însă, societatea era activă și plătitoare de TVA.

Cu toate acestea, facturile emise de cele două societăți SC M.... SRL în data de 15.10.2004 (fila 43, vol.II), în valoare totală de 8.032 lei, pentru care .SC a dedus TVA în sumă de **.....lei**, respectiv de SC ...N. SRL emisă în data de 30.04.2007 (fila

18, vol.II), în valoare totală de .... lei, pentru care SC ...X. a dedus TVA în sumă de .... lei, nu pot întruni calitatea de document justificativ pentru deducerea TVA, întrucât **în facturile în cauză nu este nominalizat cumpărătorul.**

Acest punct de vedere este exprimat și în raportul de expertiză (fila 89, vol.III), însușit de petentă.

Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă deducerea TVA înscrisă în cele două facturi s-a făcut în conformitate cu prevederile legale.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Codul fiscal:

În cazul SC ..... SRL, pentru luna octombrie 2004

**Art.145, alin(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei** de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

**Art.155, alin(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

a) seria și numărul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de

**bunuri sau servicii.**

În cazul SC ..... SRL, pentru luna aprilie 2007

**ART. 146 alin (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);**

**Art. 155, alin(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.*

Având în vedere prevederile legale menționate, este limpede că aferent celor două facturi, emise de SC ...M..... SRL și SC ...N.... SRL, facturi în care nu este nominalizat cumpărătorul, SC ..... SRL nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **.... lei**, motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

#### **1.6. Referitor la facturile emise de SC ...A..... SRL**

Organul de control, în conformitate cu prevederile art.11 și ale art.145(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.3(2) din OMFP nr.575/2006, nu a admis la deducere TVA în sumă de **....lei**, aferentă unui număr de 9 facturi emise de SC ...A.. SRL București **în perioada decembrie 2005 - iulie 2007** (filele 19-20, 24-29 și 34, vol.II), întrucât conform datelor furnizate de site-ul MEF la data controlului, **societatea era inactivă și neplătitoare de TVA.**

Petenta susține că societatea respectivă a fost un furnizor constant pe parcursul anilor 2005-2007 și că neconsiderarea de către organele de control ca documente justificative a facturilor în cauză pe motiv că societatea este declarată inactivă, fără a se efectua un control care să verifice realitatea “inactivității”, este nejustificată și efectuată cu prea multă ușurință.

**În fapt**, urmare a consultării dosarului fiscal în format electronic a SC .....A....SRL București, s-a constatat că societatea este radiată din data de 12.01.2009 și a fost plătitoare de TVA doar în perioada **05.04.2002-01.10.2002** (filele 90-93, vol.IV).

**Ca urmare, la data emiterii facturilor în cauză, societatea nu era plătitoare de TVA.**

De asemenea, conform Ordinului președintelui ANAF nr.586/25.07.2006 (poziția... din anexa la ordin), publicat în MO nr.726/24.08.2006, societatea a fost declarată inactivă, aceasta fiind reactivată ulterior, conform Ordinului președintelui ANAF nr...../10.05.2007, publicat în MO nr.696/01.06.2007. Rezultă astfel, că în perioada 24.08.2006 – 01.06.2007 SC ...A.. SRL a fost inactivă (Acest aspect este reținut și în raportul de expertiză –fila 99, vol.III). Două din cele 9 facturi în discuție au fost emise în această perioadă.

Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă deducerea TVA înscrisă în facturile în cauză s-a făcut în conformitate cu prevederile legale.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Codul fiscal:

#### **Pt. perioada decembrie 2005-iulie 2006**

*Art.145, alin(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

**Pt. perioada august 2006- iulie 2007**

Art. 145.(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Art. 134<sup>2</sup>.(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

"Art. 134. (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

În cazul de față este limpede că faptul generator și exigibilitatea TVA nu au avut loc, SC .....A..... SRL București nefiind plătitoare de TVA și, ca urmare, nu poate avea loc nici dreptul de deducere la SC ...X..... SRL.

De asemenea, pentru perioada ianuarie - iulie 2007 mai sunt aplicabile și prevederile **Art.150, alin (3) din Codul fiscal**, conform cărora:

"Orice persoana care înscrie taxa pe o factura sau în orice alt document care servește ca factura este obligată la plata acesteia".

coroborate cu **pct. 58(1) din HG 44/2004 - Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal**: "În sensul art. 150 alin. (3) din Codul Fiscal, orice persoana ce înscrie în mod eronat taxa într-o factura sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti aceasta taxa la bugetul statului, **iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxa.** În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.

(2) Dacă furnizorul sau prestatorul este în imposibilitate de a corecta factura întocmită în mod eronat datorită declansării procedurii de lichidare, faliment, radiere sau alte situații similare, beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitată și nedatorată dacă face dovada că a plătit aceasta taxa furnizorului precum și a faptului că furnizorul a plătit taxa respectiva la bugetul statului.

Având în vedere și faptul că cele 9 facturi emise de SC ...A..... SRL București în perioada decembrie 2005 - iulie 2007 conțin date nereale, respectiv au înscris, în mod eronat, atributul fiscal R înaintea codului de înregistrare fiscală (chiar dacă societatea era neplătitoare de TVA la emiterea facturilor în cauză), considerăm că argumentele privind neadmiterea la deducere a TVA sunt în deplină concordanță 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).

Având în vedere prevederile legale antecitate, considerăm că organul de control a procedat corect prin neadmiterea la deducere a TVA în sumă totală de ..... lei, aferentă facturilor emise de SC ...A.... SRL București, motiv pentru care contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

### **1.7. Referitor la facturile emise de SC ...X.... SRL Bistrița**

În temeiul art. 11 din Codul Fiscal coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din același act normativ organul de control a considerat că SC ...Y..... SRL nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de SC .....X....SRL Bistrița, facturi înregistrate în evidența contabilă a SC Y.....SRL în perioada octombrie 2004- aprilie 2007, dar neînregistrate în evidența contabilă a furnizorului.

Contestatară consideră că neînregistrarea acestora în contabilitatea societății furnizoare nu poate înlătura calitatea de document justificativ pentru cumpărător. În opinia contestatarii, susținerile administratorului SC ...X..... SRL că a păstrat facturile și ștampila în tipografia ".....Y....." de unde acestea puteau fi sustrate este nerealistă și nesusținută de alte probe, și prin urmare nu poate fi de acord cu concluziile organelor de control referitoare la realitatea operațiunilor economice înscrise în facturile respective și neadmiterea acestora ca documente justificative pentru deducerea TVA. Petenta mai susține și că realitatea acestor operațiuni este dovedită de notele de recepție întocmite pentru materia primă aferentă, dar și de cantitatea de produse finite rezultate și facturate.

**În fapt**, în perioada 2004-2007, SC ...Y... SRL a achiziționat hârtie offset, carton duplex, hârtie ziar de la SC ...X..... SRL Bistrița, pe baza a 16 facturi (filele 1-14, vol.II) pe care le-a înregistrat în evidența contabilă. Urmare a unui control încrucișat desfășurat la SC .....X....SRL, s-a constatat că facturile respective nu au fost înregistrate în contabilitatea acestei societăți, parte dintre aceste facturi regăsindu-se la cotorul facturierului necomplete (exemplarul roșu și verde), parte neputând fi identificate la furnizor. Întrucât pentru cele mai multe dintre aceste facturi, respectiv pentru cele emise în perioada 2004-2005, ca delegat figurează d-nul M...., care îndeplinea la acea dată atât calitatea de administrator la SC X....SRL cât și pe cea de salariat la SC ...Y. SRL, organul de control a solicitat o notă explicativă în legătură cu emiterea acestor facturi.

În nota explicativă, d-nul ...M., în calitate de administrator al SC ...X. SRL, menționează că facturile respective nu au fost întocmite de societatea pe care o reprezintă și că nu știe cine le-a sustras și utilizat (având totuși bănuieli asupra administratorului ...Y.. SRL de la acea dată), dar că întradevăr, între cele două societăți au existat relații comerciale, respectiv SC ...X..... SRL a livrat marfă (hârtie) către SC ...Y SRL, iar blocurile de facturi, chitanțierele și ștampila societății SC ...X.SRL au fost păstrate în incinta tipografiei SC ...Y.....SRL, neștiind că ar exista posibilitatea sustragerii unor file din bloc.

Ca urmare, s-a solicitat notă explicativă și administratorului SC Y... SRL din perioada respectivă, d-nului N...., care nu a formulat răspunsuri la obiect, astfel încât concluziile organului de control cu privire la **nerealitatea operațiunilor** desfășurate între cele două societăți nu s-au schimbat.

Având în vedere toate aceste constatări, organul de control, în temeiul art. 11 din Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 145 alin. (1) din același act normativ, a considerat că SC Y. SRL nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, aferentă unui număr de 16 facturi, emise de SC ...X... SRL în perioada 2004-2007.

Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă deducerea TVA înscrisă în cele 16 facturi s-a făcut în conformitate cu prevederile legale.

**În drept**, pentru perioada 2004-2007, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

Art.145, alin.(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei*  
Art.134, alin.(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei*

iar după data de 01.08.2006 și ale

Art.134<sup>2</sup>, alin.(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*

De asemenea, cert este și faptul că urmare a rezultatelor controlului încrucișat s-a constatat că **cele 16 facturi fiscale conțin date care nu corespund realității** în ceea ce privește unul din elementele esențiale ale oricărui document justificativ și anume, **denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul.**

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi din Codul fiscal:

#### **Pentru perioada octombrie 2004- iulie 2006**

**Art.145, alin(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

a) *pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.*

**Art.155, alin(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:**

- a) *seria și numărul facturii;*
- b) *data emiterii facturii;*
- c) *numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) *numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*

#### **Pentru perioada august 2006 - aprilie 2007**

ART. 146 alin (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);  
Art. 155, alin(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;

De asemenea, potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 ® :

”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”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dreptul de deducere a TVA se poate exercita pe baza documentelor justificative care trebuiau să conțină, printre altele, datele reale de identificare ale furnizorilor și beneficiarilor. În lipsa acestor date sau a completării acestor date cu informații inexacte sau ireale, facturile de livrare își pierde caracterul de documente întocmite “legal” sau “conform legii”.

De altfel argumentele anterioare sunt în deplină concordanță 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).

Pentru aceste motive, considerăm că petenta nu are drept de deducere a TVA înscrisă în cele 16 facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Ca urmare, organul de control a procedat corect prin neadmiterea la deducere a TVA în sumă de **.... lei**, aferentă facturilor emise de SC ...X.... SRL, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi respinsă.

**2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar pentru contractul de vânzare-cumpărare nr. .../02.04.2004** încheiat între SC ...X SRL (în calitate de vânzător) și persoana fizică ...N.. (în calitate de cumpărător)

având ca obiect o parte dintr-un imobil, organul de control precizează că petenta avea obligația de a emite factură, de a înregistra în evidența contabilă venitul realizat cu aceasta ocazie și obligațiile fiscale aferente. Prin necolectarea TVA aferentă acestei facturi se arată că au fost încălcate prevederile art. 155, alin. (1) și ale art.134, alin.(5), lit.a-b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Cât privește dispoziția organelor de control privind colectarea TVA suplimentar în cuantum de ..... lei, petenta susține că administratorul a încheiat acest contract fără a avea mandat autentic în acest sens. Întrucât cumpărătorul nu a putut fi contactat ulterior și nu s-a achitat contravaloarea părții din clădirea vândută, nu s-a emis factura. Ulterior s-a emis o factură către SC Y... SRL, a cărui administrator este chiar domnul ...N., (persoana cu care s-a încheiat prima tranzacție), factura care a inclus și partea din imobil vândută anterior. Pentru aceasta tranzacție s-a virat la bugetul de stat suma de ..... lei , reprezentând impozit pe profit, iar în cazul taxei pe valoarea adăugată s-au aplicat măsurile de simplificare prevăzute de Codul Fiscal.

**În fapt**, în data de 02.04.2004 a fost încheiat un Contractul de vânzare-cumpărare (filele 27-29, vol.I) între SC ...X SRL în calitate de vânzător și persoana fizică ...N. în calitate de cumpărător, având ca obiect vânzarea unei părți din clădirea deținută de SC ...X. SRL în Bistrița, str. ..., nr. 6 și teren aferent. Contractul respectiv a fost autentificat la notar, conform Încheierii nr... din data de 02.04.2004.

În contract s-a menționat că prețul de vânzare al imobilelor respective (clădire și teren aferent) este de .... lei, din care suma de .... lei a fost achitată de cumpărător până la data încheierii contractului, iar diferența va fi achitată în rate egale în următorii 5 ani, începând cu anul 2005. S-a menționat că pentru diferența rămasă neachitată, cumpărătorul este de acord cu constituirea unei ipoteци și notarea interdicției de înstrăinare și grevare în favoarea vânzătorului.

Așa cum rezultă și din verificările efectuate pentru această tranzacție, SC X...SRL nu a emis factură nici **până la data finalizării controlului**, ceea ce a dus la stabilirea TVA colectată suplimentar în sumă de .... lei, considerându-se că nu s-au respectat prevederile art. 155, alin. (1) și ale art.134, alin.(5), lit.a)-b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Organul de control a constatat că în baza Contractul de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004 d-nul N.... devine proprietar al imobilului respectiv (extrasul CF nr.../17.01.2008 -fila 30, vol.I) și în această bază a și închiriat spațiul respectiv unor societăți comerciale conform contractelor de închiriere înregistrate la organul fiscal teritorial.

**În luna decembrie 2007**, SC X... SRL a emis factura fiscală nr.2683/28.12.2007, în valoare totală de .... lei (fila 91, vol.I), către SC Y...SRL Bistrița (societate al cărui administrator era d-nul ...N.), având ca obiect vânzarea unui imobil care cuprindea și partea din imobilul vândut în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004. Pentru această tranzacție nu a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare. Factura respectivă a fost înregistrată în luna decembrie 2007, atât în contabilitatea SC ...Y SRL cât și a SC Y...SRL (conform constatărilor din procesul-verbal încheiat în urma efectuării unui control încrucișat la această societate), cu mențiunea că pentru această tranzacție, din punct de vedere al

TVA, s-a aplicat taxarea inversă. Organele de control constată că până la data controlului efectuat la SC ...Y. SRL (18.06.2008) contravaloarea facturii respective nu a fost achitată.

**În contestația formulată**, petenta consideră nejustificată colectarea TVA suplimentară în sumă de .... lei pentru tranzacția din luna aprilie 2004, susținând că pentru aceasta nu s-a întocmit factură întrucât tranzacția nu s-a finalizat, aceasta nefiind aprobată de o hotărâre AGA și nici încasată. În ceea ce privește tranzacția din luna decembrie 2007, petenta menționează ca pentru aceasta s-a emis factură fiscală și corespunzător s-a calculat și virat la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de ..... lei.

**Ulterior depunerii contestației**, întrucât factura fiscală nr.../28.12.2007 (fila 91, vol.I), în valoare totală de ..... lei nu a fost achitată de către SC X... SRL, dar și având în vedere Sentința comercială nr.../2009 (filele 150-151, vol.III), factura respectivă a fost stornată prin factura nr.../22.12.2009 (fila 9, vol.III), pe motiv că tranzacția nu a fost finalizată.

În fapt, prin **Sentința comercială nr.....2009** instanța respinge ca neîntemeiată cererea formulată de SC ...X SRL pentru obligarea SC ...Y SRL la achitarea facturii nr.../28.12.2007, pe motiv că tranzacția nu a avut la bază un contract de vânzare-cumpărare.

**Așa cum rezultă din anexele la raportul de expertiză**, (filele 1-142, vol.III) SC ...X.. SRL a emis, **în data de 30.12.2009** (în timpul efectuării expertizei contabile) factura nr..... (fila 4, vol.III) către d-nul N..., factură reprezentând "c/v contract de vânzare-cumpărare autentificat la biroul notarial cu nr...02.2004-CF nr....1-Bistrița", pentru suma totală de ...lei, factură fără TVA.

În același raport, suma de ... lei este cuprinsă ca TVA de plată suplimentară pentru luna aprilie 2004 așa cum rezultă din situația privind calculul majorărilor de întârziere, anexă la raportul de expertiză.

În **drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi ale **Codului fiscal** (în vigoare în luna aprilie 2004)

#### **ART. 155**

*(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.*

*(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.*

#### **ART. 128**

*(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.*

#### **ART. 134**

*(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

(3) *Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.*

Având în vedere dispozițiile legale antecitate, considerăm că organul de control a procedat corect prin colectarea TVA suplimentară în sumă de **.... lei** pentru tranzacția aferentă contractului de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004, transferul dreptului de proprietate pentru imobilul respectiv făcându-se în luna aprilie 2004 (așa cum rezultă și din extrasul CF eliberat în data de 17.01.2008), lună în care a avut loc atât faptul generator cât și exigibilitatea taxei, ceea ce impunea obligația X.. SRL să emită factură pentru vânzarea imobilului.

Ca urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi respinsă.

### **Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată**

Având în vedere că, potrivit considerentelor, urmează a se emite soluții de admitere sau respingere, și ținând seama că diferențele suplimentare vizează întreaga perioadă verificată, se impune recalcularea accesoriilor aferente TVA în raport cu soluțiile din dispozitiv.

Ca urmare, decizia de impunere vizând suma de **.... lei**, reprezentând dobânzi și penalități TVA, urmează a fi desființată.

### **B. Impozitul pe profit**

Referitor la această obligație bugetară principală, organul de control a considerat că, în conformitate cu prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul Fiscal, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit legii, prin care să se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, în temeiul art. 11 din Legea 571/2003, coroborat cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din același act normative a apreciat că, cheltuielile înregistrate pe baza facturilor emise de cele 33 societăți comerciale din București și una din Bistrița, în sumă totală de **.... lei**, sunt nedeductibile fiscal. De asemenea, au fost majorate veniturile impozabile ale petentei din anul fiscal 2004 cu suma de **... lei**, reprezentând valoarea de vânzare a părții din imobilul care formează obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr...., pentru care nu s-a emis factură și nu s-a înregistrat în contabilitate operațiunea.

Astfel, s-a stabilit în sarcina petentei, impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.... lei**, pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de **.... lei** și penalități în sumă de **.... lei**.

Așa cum s-a arătat și la cap.II, dar și punctual la pct.A al cap.III, în contestație petenta susține că pentru facturile emise în anul 2002 a intervenit prescripția, iar pentru cele din perioada 2003-2007 se impune a se constata că acestea îndeplinesc

toate condițiile pentru a fi considerate documente justificative la stabilirea cheltuielilor ce se iau în calcul la determinarea profitului impozabil și, implicit, la calculul impozitului pe profit. Referitor la tranzacția imobiliară, petenta susține că aceasta nu s-a finalizat, ulterior însă, s-a emis o factură pentru vânzarea imobilului respectiv, factură pentru care s-a achitat impozit pe profit.

Întrucât, așa cum am arătat și în partea introductivă a cap.III, cea mai mare parte a sumelor contestate provine din neadmiterea ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit a unor sume înscrise în facturile emise de 33 de societăți din București, furnizoare de materie primă sau prestări servicii, pe motiv că aceste societăți nu există sau sunt inactive, radiate ori neplătitoare de TVA, urmează ca și la partea de impozit pe profit, analiza să se facă în funcție de starea fiscală a acestor agenți la data emiterii facturilor în cauză, iar pct. B (impozit pe profit) al acestui capitol să fie structurat conform pct.A (TVA).

**Astfel:**

**1. Cu privire la facturile care, potrivit organelor de inspecție fiscală nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, și ca urmare cheltuiala aferentă nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit, cuprinse în anexele 4 și 5 la raportul de inspecție fiscală (filele 53-55, vol.I), urmare a analizării tuturor documentelor și informațiilor existente la dosar, rezultă următoarele:**

**1.1. Referitor la facturile emise de către SC .....SRL (14 societăți comerciale).**

Suma totală înregistrată de petentă ca și cheltuială deductibilă, aferentă acestor facturi, este de **... lei.**

Reiterăm că, pe de-o parte, organul de inspecție fiscală, în temeiul art.11, coroborat cu prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, a considerat cheltuiala aferentă facturilor emise de societățile amintite mai sus nedeductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât urmare a informațiilor primite de la DGFP București a rezultat că societățile respective nu au putut fi identificate după denumire, CUI și nr. de înregistrare la Registrul Comerțului și, prin urmare, documentul pe baza căruia s-a înregistrat în contabilitate cheltuiala respectivă nu are calitatea de document justificativ potrivit legii.

Pe de altă parte, în contestație, petenta menționează că toate facturile în cauză îndeplinesc calitatea de document justificativ și, ca urmare, cheltuiala aferentă este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Față de starea de fapt descrisă, urmează a se stabili dacă cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza acestor documente sunt deductibile la calculul profitului impozabil și, implicit, a impozitului pe profit.

Întrucât facturile respective sunt emise în perioada august 2002 – august 2005,

**în drept** sunt aplicabile următoarele prevederi legale: Legea 414/2002, Legea 571/2003 și Legea 82/1991.

**Pentru perioada 2002 - 31.12.2003, Legea 414/2002**

**ART. 7. alin(1)** Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

**ART. 9 alin. (7)** Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

lit. j) cheltuielile înregistrate în contabilitate **care nu au la bază un document justificativ, potrivit Lg. contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;**

**Pentru perioada 2004 - 2005, Legea 571 privind 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...”

**Norme, pct.12,** „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt **cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii 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 art.21 din Codul fiscal.

**Art.21, alin(4) Nu sunt deductibile**

**lit.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.

**Pct.2.3 și 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 306/ 2002(A)**

**2.3.** - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila\*1), **orice operatiune economica efectuata se consemneaza intr-un document care sta la baza inregistrarii lor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.**

**Documentele justificative sunt documentele primare care probeaza legal o operatiune.**

**2.4.** - Documentele justificative cuprind, **cel puțin**, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentului;
- b) denumirea si sediul persoanei juridice care intocmeste documentul;
- c) numarul si data intocmirii acestuia;
- d) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice (cand este cazul);
- e) continutul operatiunii economice si, daca este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;...

Cu alte cuvinte, din cuprinsul reglementărilor legale antecitate, se desprinde concluzia că nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele ce stau la baza înregistrării cheltuielilor nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii sau dacă informațiile din aceste documente conțin date ireale privind adevărata identitate a furnizorului sau prestatorului.

**În fapt**, urmare a consultării bazelor de date ale ANAF, respectiv ale Registrului Comerțului s-a constatat că **pentru toate cele 14 societăți, datele înscrise în facturi nu corespund realității.**

Astfel, așa cum rezultă și din Anexa nr.1 (filele 18-19, vol.IV) cuprinzând sinteza datelor furnizate de aplicațiile informatice respective (filele 6-17, vol.IV), unele societăți nu au fost identificate nici după denumire, nici după CUI și nici după nr.înreg. RC (SC .... SRL), altele au fost identificate după denumire, dar având alt CUI sau alt nr. înreg. RC (SC ... SRL) iar altele au fost identificate după nr. înreg. RC dar având altă denumire și alt CUI (SC ... SRL).

Precizăm că pe toate aceste facturi datele de identificare ale furnizorului (denimire, CUI, nr.de înreg. La Registrul Comerțului, etc) sunt imprimare pe antetul documentelor de livrare, prin aplicarea unei ștampile, ceea ce exclude posibilitatea unor erori de completare ce puteau fi corectate ulterior.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță 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).

Concluzionăm, așadar, că din punct de vedere fiscal, facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheltuielii la calculul impozitului pe profit, acestea fiind completate cu date de identificare inexacte sau nereale.

Ca urmare, organul de control a procedat corect prin neadmiterea ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit a sumei de **.... lei.**

**1.2. Referitor la facturile emise de către: SC ..... SRL (13 societăți comerciale) – în luna martie 2003 și în perioada mai 2004 – iunie 2007**

În urma inspecției fiscale generale, în conformitate cu prevederile art.11 și art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, a Deciziei V/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, coroborat cu prevederile art.3(2) din OMFP nr.575/2006, organele de control nu au admis ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma totală de ..... lei, aferentă facturilor emise de societățile nominalizate mai sus, pe motiv că unele dintre acestea sunt radiate (SC .... SRL ), iar altele sunt inative și nu au depus declarații fiscale (SC ....SRL).

Potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, unele din societățile respective nu au putut fi contactate, acestea fiind cuprinse pe lista societăților inative, altele figurau ca inative (fără însă a se menționa data de la care figurează ca inative), altele figurează ca societăți radiate, iar multe dintre acestea, conform site-ul MEF nu au mai depus declarații fiscale dinaintea emiterii facturilor în cauză. Având în vedere cele de mai sus, organul de control a apreciat că facturile în cauză nu pot îndeplini calitatea de document justificativ pentru deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

În contradictoriu cu organul de inspecție fiscală, petenta susține că facturile respective îndeplinesc condițiile pentru a fi documentele justificative privind înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, întrucât acestea sunt emise înainte de data la care societățile respective au fost radiate sau declarate inative, iar faptul că aceste societăți nu au depus declarații pentru perioadele în care au fost emise facturile în cauză nu este relevant pentru valabilitatea facturilor.

**În fapt**, informațiile de pe site-ul MFP, care au stat la baza constatărilor organelor de control în perioada desfășurării controlului, reflectă situația agenților economici la momentul consultării acestuia, fără a pune la dispoziția contribuabililor sau a oricăror persoane interesate, date în legătură cu istoricul vectorului fiscal al societății.

Astfel, deși la data la care organele de inspecție fiscală au consultat site-ul MEF, societățile în cauză figurau ca radiate sau inative, acest fapt nu probează că respectivele societăți nu au fost înregistrate la data emiterii facturilor.

Ca dovadă, urmare a consultării dosarelor fiscale în format electronic ale celor 13 societăți, prin intermediul portalului FISCNET, s-a constatat că acestea au fost radiate sau declarate inative ulterior emiterii facturilor către SC ..... SRL (filele 20-66, vol.IV). În Anexa nr.2 (fila 67, vol.IV) este prezentată sinteza datelor extrase urmare a consultării dosarelor fiscale în format electronic aparținând celor 13 societăți comerciale.

În concluzie, s-a constatat că toate cele 13 societăți comerciale din București erau înregistrate (active) la data emiterii facturilor către petentă.

Față de starea de fapt descrisă, urmează a se stabili dacă petenta are drept de deductibilitate pentru cheltuielile aferente facturilor în cauză.

**În drept** sunt aplicabile următoarele prevederi legale: Legea 414/2002, Legea 571/2003 și Legea 82/1991.

**Pentru anul 2003, Legea 414/2002**

**ART. 7. alin(1)** Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adauga cheltuielile nedeductibile.

**ART. 9 alin. (7)** Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

lit. j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Lg. contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;

**Pentru perioada 2004 - 2007, Legea 571 privind 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...”

**Norme, pct.12,** „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii 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 art.21 din Codul fiscal.

**Art.21, alin(4) Nu sunt deductibile:**

lit.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.

**Pct.2.3 și 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 306/ 2002(A)**

**2.3.** - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila\*1), orice operatiune economica efectuata se consemneaza intr-un document care sta la baza inregistrari lor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative sunt documentele primare care probeaza legal o operatiune.

Din textele de lege citate anterior, rezultă că deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit se poate face numai pe baza de documente justificative conforme cu prevederile legii contabilității.

În cazul de față, facturile au fost emise de societăți valide și conțin toate datele necesare pentru a fi documente justificative potrivit legii.

Concluzionăm așadar, că facturile respective îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente în sumă totală de **... lei.**

### **1.3. Referitor la factura emisă de SC ...Z. SRL**

Organul de control, în conformitate cu prevederile art.11, art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal și ale art.3 alin.(2) din OMFP 575/2006, nu a admis ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și, implicit, a impozitului pe profit suma de **... lei**, aferentă facturii nr.807055 emisă de SC ...Z. SRL București în luna **noiembrie 2006** (factură reprezentând c/v hârtie) (**fila 23, vol.II**), întrucât, conform informațiilor furnizate de DGFP București sector 2, societatea a fost declarată inactivă.

În contestație, petenta susține că societatea este activă și ca urmare factura îndeplinește toate condițiile pentru a fi luată în considerare ca document justificativ.

**În fapt**, SC Z... SRL București este declarată inactivă din data de 24.08.2006, conform Ordinului nr... /25.07.2006, publicat în MO nr. 726 din data de 25.08.2006, deci **la data emiterii facturii societatea era inactivă.** Această stare de fapt rezultă și din dosarul fiscal în format electronic al respectivului contribuabil (filele 68-71, vol.IV).

Ba mai mult, chiar și la pagina 43 (fila 99, vol.III) a raportului de expertiză (însușit de petentă), se menționează aceste date, dar apoi nu sunt luate în calcul la stabilirea prejudiciului.

Având în vedere starea de fapt prezentată, urmează să stabilim dacă factura în cauză poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, potrivit căroră „**Nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. dar și ale art.3 din OMFP 575/2006

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor Art.21, alin(4) din Codul fiscal:

***Nu sunt deductibile:...***

***lit.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***

Având în vedere prevederile legale antecitate, tranzacția reflectată în factura emisă de SC Z.... SRL nu poate fi luată în considerare și ca atare respectiva factura nu poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de control că suma de **... lei** nu este deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

**1.4. Referitor la facturile emise de SC ...X SRL și SC Y...SRL**

**a)** Organul de control, în conformitate cu prevederile art.11 și ale art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal nu a admis ca și cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma de **... lei**, aferentă facturii nr.... (reprezentând c/v hârtie) emisă de **SC X.... SRL București** în luna mai 2003, întrucât conform procesului-verbal nr. .../12.12.2007, încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală 4 din cadrul DGFP București, rezultă că factura respectivă nu aparține și nu s-a emis de X...SRL, această factură fiind achiziționată de SC M... SRL, iar SC ...Z SRL nu figurează ca și beneficiar al SC ...X SRL București și nu a avut relații economice cu petenta.

În contestație, petenta susține că organul de control nu a dovedit că operațiunea consemnată în factură nu este reală în ceea ce privește SC Z... SRL și că nu a efectuat niciun demers pentru a determina cum a ajuns această factură de la SC M..SRL la SC X... SRL.

**b)** De asemenea, organul de control, în conformitate cu prevederile art.11 și ale art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal nu a admis ca și cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma de **.... lei**, aferentă facturii nr..... (reprezentând c/v hârtie offset) emisă de **SC Y.....SRL București** în luna februarie 2005, întrucât urmare a controlului încrucișat efectuat la nivelul DGFP București societatea nu a putut fi identificată, la sediu social înscris în factură neexistând această societate.

În contestație, petenta susține că măsura organului de control este abuzivă și nejustificată întrucât societatea și-a putut modifica sediul în timp.

În fapt, ulterior depunerii contestației societatea a fost identificată la o altă adresă și urmare a solicitărilor de control încrucișat s-a întocmit Nota de constatare nr..../16.06.2009 (filele 122-123, vol.II) de către comisari ai Gărzii Financiare București, din care rezultă următoarele:

- SC ...Y SRL nu a achiziționat pe parcursul derulării activității și ca urmare nu a comercializat hârtie de genul celei facturate către SC ...Z. SRL;
- factura nr... nu aparține și nu a fost scrisă/emisă de societatea respectivă;
- conform jurnalului de vânzări și balanței de verificare din luna februarie 2005, societatea nu a înregistrat factura în cauză;
- societății i-au fost atribuite documente cu regim special, respectiv facturi fiscale cu numere cuprinse în alte plaje decât cea aferentă facturii în cauză;
- SC Y...SRL nu a avut nici o relație comercială cu SC ZX.... SRL pe parcursul desfășurării activității.

Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă cele două facturi pot îndeplini calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate și dacă cheltuielile înregistrate pe baza acestora sunt deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Este incontestabilă constatarea organelor de inspecție potrivit căreia cele două facturi nu au fost procurate și nici întocmite de furnizorii indicați în ele, ceea ce denotă faptul că atât SC ...X SRL cât și SC Y...SRL nu au avut nici un raport juridic comercial cu petenta.

Cert este și faptul că, urmare rezultatelor controlului încrucișat se constată că cele două facturi fiscale conțin date care nu corespund realității în ceea ce privește unul din elementele esențiale ale oricărui document justificativ și anume, **“denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul”**.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**- pentru perioada mai 2003, în cazul SC .... SRL**

**Legea 414/2002**

*ART. 7. alin(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adauga cheltuielile nedeductibile.*

*ART. 9 alin. (7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

*lit. j) cheltuielile înregistrate în contabilitate **care nu au la bază un document justificativ, potrivit Lg. contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;***

**- pentru perioada februarie 2005, în cazul SC ... SRL**

**Legea 571 privind 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...”*

**Norme, pct.12,** „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt **cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii 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 art.21 din Codul fiscal.**

## **Art.21, alin(4) Nu sunt deductibile**

**lit.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*

De asemenea, potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 ® :

*(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.*

Pct.2.3 și 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 306/ 2002(A)

**2.3.** - *Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila\*1), orice operatiune economica efectuata se consemneaza intr-un document care sta la baza inregistrari lor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative sunt documentele primare care probeaza legal o operatiune.*

**2.4.** - *Documentele justificative cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale:*

- a) denumirea documentului;*
- b) denumirea si sediul persoanei juridice care intocmeste documentul;*
- c) numarul si data intocmirii acestuia;*
- d) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice (cand este cazul);*
- e) continutul operatiunii economice si, daca este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;...*

Cu alte cuvinte, din cuprinsul reglementărilor legale antecitate, se desprinde concluzia că nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele ce stau la baza înregistrării cheltuielilor nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, sau dacă informațiile din aceste documente conțin date ireale privind adevărata identitate a furnizorului sau prestatorului.

De asemenea, conform reglementărilor legale antecitate, se impunea ca înainte de confirmarea și operarea facturilor respective în evidențele societății primitoare, acestea să fie verificate sub aspectul autenticității și realității elementelor principale ale documentelor.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță 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).

Concluzionăm, așadar, că facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheltuielii la calculul impozitului pe profit, acestea fiind completate cu date de identificare inexacte sau nereale.

Ca urmare, organul de control a procedat corect prin neadmiterea ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit a sumei de ..... lei.

### **1.5. Referitor la facturile emise de SC ... SRL și SC. ... SRL**

a) Organele de control, în conformitate cu prevederile art.11 și art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, nu au admis ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma de ... lei, aferentă facturii nr....emisă de SC .... SRL în luna octombrie 2004, întrucât urmare a informațiilor primite de la DGFP București a rezultat că societatea respectivă nu a putut fi identificată după denumire, CUI și nr. de înregistrare la RC.

Petenta susține că factura respectivă îndeplinește toate condițiile legale pentru a fi document justificativ, întrucât această societate a fost radiată doar în luna mai 2006, iar factura a fost emisă în anul 2004 când nu exista site-ul MEF pentru a putea fi verificată, iar organele de control nu au făcut dovada că această factură nu a fost înregistrată la furnizor.

b) Organele de control, în conformitate cu prevederile art.11 și art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, nu au admis ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma de ... lei, aferentă facturii nr.... emisă de SC .... SRL în luna aprilie 2007, întrucât urmare a informațiilor primite de la DGFP București a rezultat că societatea respectivă este inactivă.

Petenta susține că factura respectivă îndeplinește toate condițiile legale pentru a fi document justificativ întrucât această societate este activă și că organele de control nu au făcut o verificare la sediul societății respective.

**În fapt**, urmare a consultării dosarelor fiscale în format electronic ale celor două societăți, s-au constatat următoarele:

- SC ...SRL București era activă la data emiterii facturii (filele 80-85, vol.IV);
- SC .. SRL București era activă la data emiterii facturii (filele 86-89, vol.IV).

Cu toate acestea însă, pe facturile emise de SC .... SRL în data de 15.10.2004, în valoare totală de .... lei (fila 43, vol.II), respectiv SC ... SRL în data de 30.04.2007, în valoare totală de ... lei (fila 18, vol.II), **nu este nominalizat cumpărătorul**. Această stare de fapt este prezentată și în raportul de expertiză (fila 89, vol.III), însușit de petentă.

Față de starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă cele două facturi pot îndeplini calitatea de documente justificative pentru deductibilitate la

calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în condițiile în care aceste documente nu conțin datele de identificare ale cumpărătorului.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Codul fiscal și Legea contabilității:

### **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...”

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

### **Codul fiscal**

**Art.21, alin(4), nu sunt deductibile:**

**lit.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

**Norme, pct.44** Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare

### **Legea contabilității nr. 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.

### **Pct.2.3 și 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 306/ 2002(A)**

**2.3.** - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila\*1), orice operatiune economica efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrării lor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

**Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune.**

**2.4.** - Documentele justificative cuprind, **cel puțin**, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentului;
- b) denumirea și sediul persoanei juridice care întocmeste documentul;

c) numărul și data întocmirii acestuia;

d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii

Din cuprinsul acestor reglementări legale rezultă clar, că nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele ce stau la baza înregistrării cheltuielilor nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Considerentele de mai sus sunt în deplină concordanță 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).

Concluzionăm, așadar, că facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheltuielii la calculul impozitului pe profit, acestea nefiind completate cu datele de identificare ale cumpărătorului.

Ca urmare, organul de control a procedat corect prin neadmiterea ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit a sumei de **... lei**.

#### **1.6. Referitor la facturile emise de SC ...A. SRL**

În conformitate cu prevederile 11 și art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, organul de control nu au admis ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma de **... lei**, aferentă unui număr de 9 facturi emise de SC ...A.. SRL București **în perioada decembrie 2005 - iulie 2007** (filele 19-20, 24-29 și 34, vol.II), întrucât conform datelor furnizate de site-ul MEF la data controlului, **societatea era inactivă, conform Ordinului MEF nr..../2006 (MO 726/ august 2006)**.

Petenta susține că societatea respectivă a fost un furnizor constant pe parcursul anilor 2005-2007 și că neconsiderarea de către organele de control ca documente justificative a facturilor în cauză pe motiv că societatea este declarată inactivă, fără a se efectua un control care să verifice realitatea “inactivității”, este nejustificată și efectuată cu prea multă ușurință.

**În fapt**, urmare a consultării dosarului fiscal în format electronic al SC ...A. SRL București (filele 90-93, vol.IV), s-a constatat că societatea este radiată din data de 12.01.2009. De asemenea, conform Ordinului președintelui ANAF nr.../25.07.2006 (poziția .. din anexa la ordin), publicat în MO nr.726/24.08.2006, societatea a fost declarată inactivă, aceasta fiind reactivată ulterior, conform Ordinului președintelui ANAF nr.../10.05.2007, publicat în MO nr.696/01.06.2007.

Rezultă astfel, că în perioada 24.08.2006 – 01.06.2007 SC ...A. SRL a fost inactivă (Acest aspect este reținut și în raportul de expertiză – fila 99, vol.III). Dintre

cele 9 facturi în discuție, 2 (filele 19 și 24, vol.II) au fost emise în această perioadă. Valoarea totală înregistrată de petentă ca și cheltuială deductibilă aferentă acestor facturi, este de **... lei**. Aferent celorlalte 7 facturi, emise în perioada în care societatea era activă, petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă aferentă suma de **.. lei**.

Față de starea de fapt descrisă, urmează a se stabili dacă petenta are drept de deductibilitate pentru cheltuielile aferente facturilor în cauză.

**În drept** sunt aplicabile următoarele prevederi legale: Legea 571/2003 și Legea 82/1991 – pentru facturile emise în perioada în care societatea era activă

### **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...”

**Norme, pct.12,** „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt **cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii 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 art.21 din Codul fiscal.

### **Art.21, alin(4) Nu sunt deductibile**

**lit.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.**

**Pct.2.3 și 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 306/ 2002(A)**

**2.3.** - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila\*1), **orice operatiune economica efectuata se consemneaza intr-un document care sta la baza inregistrarii lor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.**

**Documentele justificative sunt documentele primare care probeaza legal o operatiune.**

Pentru facturile emise în perioada în care societatea era inactivă, în drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, potrivit cărora „Nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.  
dar și ale art.3 din OMFP 575/2006

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor Art.21, alin(4) din Codul fiscal:

***Nu sunt deductibile:...***

***lit.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***

Din textele de lege citate anterior, rezultă că deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit se poate face numai pe bază de documente justificative conforme cu prevederile legii contabilității, dar și că documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, respectiv nu pot îndeplini calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate.

Concluzionăm așadar, că pentru cele două facturi emise de SC ...A. SRL în perioada de inactivitate, petenta nu poate deduce cheltuiala aferentă, respectiv suma de **... lei**, la calculul profitului impozabil respectiv a impozitului pe profit.

Pentru celelalte 7 facturi însă, petenta are drept de deducere a cheltuielii în sumă totală de **.... lei**, întrucât documentele respective au fost emise de o societate validă, îndeplinind astfel calitatea de document justificativ potrivit legii.

### **1.7. Referitor la facturile emise de SC ...X.SRL Bistrița**

În temeiul art.11 și art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, organul de control nu au admis ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit suma de **... lei**, aferentă unui număr de 16 facturi emise de SC X.... SRL Bistrița, facturi înregistrate în evidența contabilă a SC Y.... SRL în perioada octombrie 2004 - aprilie 2007, dar neînregistrate în evidența contabilă a furnizorului.

Contestatară consideră că neînregistrarea acestora în contabilitatea societății furnizoare nu poate înlătura calitatea de document justificativ pentru cumpărător. În opinia contestatarii, susținerile administratorului SC ...X. SRL că a păstrat facturile și ștampila în tipografia "Y...." de unde acestea puteau fi sustrate este

nerealistă și nesusținută de alte probe, și prin urmare nu poate fi de acord cu concluziile organelor de control referitoare la realitatea operațiunilor economice înscrise în facturile respective și neadmiterea acestora ca documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate. Petenta mai susține și că realitatea acestor operațiuni este dovedită de notele de recepție întocmite pentru materia primă aferentă, dar și de cantitatea de produse finite rezultate și facturate.

**În fapt,** în perioada 2004-2007, SC .Y. SRL a achiziționat hârtie offset, carton duplex, hârtie ziar de la SC X.. SRL Bistrița, pe baza a 16 facturi (filele 1-14, vol.II) pe care le-a înregistrat în evidența contabilă. Urmare a unui control încrucișat desfășurat la SC ...X. SRL, s-a constatat că facturile respective nu au fost înregistrate în contabilitatea acestei societăți, parte dintre aceste facturi regăsindu-se la cotorul facturierului necompletate (exemplarul roșu și verde), parte neputând fi identificate la furnizor. Întrucât pentru cele mai multe dintre aceste facturi, respectiv pentru cele emise în perioada 2004-2005, ca delegat figurează d-nul A..., care îndeplinea la acea dată atât calitatea de administrator la SC X...SRL cât și pe cea de salariat la SC ...Y SRL, organul de control a solicitat o notă explicativă în legătură cu emiterea acestor facturi.

În nota explicativă, d-nul ...A, în calitate de administrator al SC X.. SRL, menționează că facturile respective nu au fost întocmite de societatea pe care o reprezintă și că nu știe cine le-a sustras și utilizat (având totuși bănuieli asupra administratorului Y... SRL de la acea dată), dar că întradevăr, între cele două societăți au existat relații comerciale, respectiv SC X..SRL a livrat marfă (hârtie) către SC .Y. SRL, iar blocurile de facturi, chitanțierele și ștampila societății SC...X SRL au fost păstrate în incinta tipografiei SC Y... SRL, neștiind că ar exista posibilitatea sustragerii unor file din bloc.

Ca urmare, s-a solicitat notă explicativă și administratorului SC Y..SRL din perioada respectivă, d-nului ...B, care nu a formulat răspunsuri la obiect, astfel încât concluziile organului de control cu privire la nerealitatea operațiunilor desfășurate între cele două societăți nu s-au schimbat.

Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus, urmează a se stabili dacă cele 16 facturi pot îndeplini calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate și dacă, cheltuielile înregistrate pe baza acestora sunt deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Este incontestabilă constatarea organelor de inspecție potrivit căreia cele 16 facturi nu au fost înregistrate de SC X... SRL.

De asemenea, cert este și faptul că urmare a rezultatelor controlului încrucișat s-a constatat că **cele 16 facturi fiscale conțin date care nu corespund realității** în ceea ce privește unul din elementele esențiale ale oricărui document justificativ și anume, **denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul.**

**În drept,** sunt aplicabile următoarele prevederile legale:  
**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...

**Norme, pct.12**, „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt **cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii 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 art.21 din Codul fiscal.

**Art.21, alin(4) Nu sunt deductibile**

**lit.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

De asemenea, potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 ® :

(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.**

Pct.2.3 și 2.4 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 306/ 2002(A)

**2.3.** - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind intocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate in activitatea financiara si contabila\*1), **orice operatiune economica efectuata se consemneaza intr-un document care sta la baza inregistrarii lor in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**Documentele justificative sunt documentele primare care probeaza legal o operatiune.**

**2.4.** - Documentele justificative cuprind, **cel puțin**, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentului;
- b) **denumirea si sediul persoanei juridice care intocmeste documentul;**
- c) numarul si data intocmirii acestuia;
- d) **mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice (cand este cazul);**
- e) **continutul operatiunii economice si, daca este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;...**

Cu alte cuvinte, din cuprinsul reglementărilor legale antecitate, se desprinde concluzia că nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele ce stau la baza înregistrării cheltuielilor nu conțin sau nu

furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, devenind astfel document justificativ.

De altfel, argumentele anterioare sunt în deplină concordanță 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).

Concluzionăm, așadar, că facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și implicit pentru deductibilitatea cheltuielii la calculul impozitului pe profit, acestea fiind completate cu date de identificare inexacte sau nereale.

Ca urmare, organul de control a procedat corect prin neadmiterea ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit a sumei de **.... lei**.

**2. Cu privire la contractul de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004** încheiat între SC X...SRL (în calitate de vânzător) și persoana fizică N... (în calitate de cumpărător) având ca obiect o parte dintr-un imobil, organul de control precizează că petenta avea obligația de a emite factură și de a înregistra în evidența contabilă venitul realizat cu aceasta ocazie, în sumă de **.... lei**, inclusiv obligațiile fiscale aferente.

Referitor la acest aspect, în contestație, petenta susține că administratorul a încheiat acest contract fără a avea mandat autentic în acest sens. Întrucât cumpărătorul nu a putut fi contactat ulterior și nu s-a achitat contravaloarea părții din clădirea vândută, nu s-a emis factura. Ulterior s-a emis o factură către SC Y..SRL, a cărui administrator este chiar domnul N., (persoana cu care s-a încheiat prima tranzacție), factura care a inclus și partea din imobil vândută anterior. Pentru aceasta tranzacție s-a virat la bugetul de stat suma de .... lei , reprezentând impozit pe profit.

**În fapt**, în data de 02.04.2004 a fost încheiat Contractul de vânzare-cumpărare (filele 27-29, vol.I) între SC .X SRL în calitate de vânzător și persoana fizică N... în calitate de cumpărător, având ca obiect vânzarea unei părți din clădirea deținută de SC ...X SRL în Bistrița, str. .., nr. 6 și teren aferent. Contractul respectiv a fost autentificat la notar, conform Încheierii nr.... din data de 02.04.2004.

În contract s-a menționat că prețul de vânzare al imobilelor respective (clădire și teren aferent) este de ... lei, din care suma de ... lei a fost achitată de cumpărător până la data încheierii contractului, iar diferența va fi achitată în rate egale în următorii 5 ani, începând cu anul 2005. S-a menționat că pentru diferența rămasă neachitată, cumpărătorul este de acord cu constituirea unei ipoteci și notarea interdicției de înstrăinare și grevare în favoarea vânzătorului.

Întrucât organul de control a constatat că în baza Contractul de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004 d-nul N devine proprietar al imobilului respectiv, așa cum rezultă și din extrasul CF nr.../17.01.2008 (fila 30,vol.I)-, imobil inchiriat de

altfel unor societăți comerciale, iar SC X SRL pentru această tranzacție imobiliară nu a emis factură nici **până la data finalizării controlului**, a stabilit ca venit impozabil suplimentar suma de ... lei.

**În luna decembrie 2007**, SC X SRL a emis factura fiscală nr.../28.12.2007, în valoare totală de ... lei, către SC Y SRL Bistrița (societate al cărui administrator era d-nul N), având ca obiect vânzarea unui imobil care cuprindea și partea din imobilul vândut în baza Contractul de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004. Pentru această tranzacție nu a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare. Factura respectivă a fost înregistrată în luna decembrie 2007, atât în contabilitatea SC X SRL cât și a SC Y SRL (conform constatărilor din procesul-verbal încheiat în urma efectuării unui control încrucișat la această societate). Organele de control constată că până la data controlului efectuat la SC Y SRL (18.06.2008) contravaloarea facturii respective nu a fost achitată.

**În contestația formulată**, petenta consideră nejustificată stabilirea sumei de ... lei ca venit impozabil suplimentar pentru tranzacția din luna aprilie 2004, susținând că pentru aceasta nu s-a întocmit factură întrucât tranzacția nu s-a finalizat, aceasta nefiind aprobată de o hotărâre AGA și nici încasată. În ceea ce privește tranzacția din luna decembrie 2007, petenta menționează ca pentru aceasta s-a emis factură fiscală și corespunzător s-a calculat și virat la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de ... lei.

**Ulterior depunerii contestației**, întrucât factura fiscală nr./28.12.2007 (fila nr. 91, vol.I), în valoare totală de .. lei nu a fost achitată de către SC Y SRL, dar și având în vedere Sentința comercială nr...2009 (filele 150-151, vol.III), factura respectivă a fost stornată prin factura nr.../22.12.2009 (fila 9, vol.III), pe motiv că tranzacția nu a fost finalizată.

În fapt, prin **Sentința comercială nr.../2009** instanța respinge ca neîntemeiată cererea formulată de SC X SRL pentru obligarea SC Y SRL la achitarea facturii nr.../28.12.2007, pe motiv că tranzacția nu a avut la bază un contract de vânzare-cumpărare.

**Așa cum rezultă din anexele la raportul de expertiză** (filele 1-142, vol.III) SC X SRL a emis, **în data de 30.12.2009** (în timpul efectuării expertizei contabile) factura nr.4918 (fila 4, vol.III) către d-nul N, factură reprezentând "c/v contract de vânzare-cumpărare autentificat la biroul notarial cu nr.NN/02.2004-CF nr.../1-Bistrița", pentru suma totală de ... lei, factură fără TVA.

De asemenea, suma de ... lei este cuprinsă în valoarea veniturilor impozabile ce s-au luat în calcul pentru anul 2004 la stabilirea impozitului pe profit în raportul de expertiză.

Rezultă așadar, că petenta este de acord cu faptul că pentru tranzacția imobiliară respectivă, suma de ... lei se constituie în venit, constatare întărită și de faptul că aceasta a menționat în adresele ulterioare (prin care solicita reluarea soluționării contestației) că este de acord cu concluziile raportului de expertiză.

**În drept**, în acest caz sunt aplicabile prevederile art. 19, alin.(1) din Codului fiscal (în vigoare în luna aprilie 2004), conform cărora "*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”.*

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm că organul de control a procedat corect prin stabilirea ca venit impozabil suplimentar a sumei **... lei** pentru tranzacția aferentă contractului de vânzare-cumpărare nr.../02.04.2004, transferul dreptului de proprietate pentru imobilul respectiv făcându-se în luna aprilie 2004 (așa cum rezultă și din extrasul CF eliberat în data de 17.01.2008), dată la care SC X SRL trebuia să emită factură pentru vânzarea imobilului.

**Urmare a tuturor considerentelor de la lit. B din prezentul capitol,** respectiv aprecierea ca deductibile sau nedeductibile a cheltuielilor la calculul profitului impozabil sau stabilirea de venituri impozabile suplimentare, și ținând seama că diferențele vizează întreaga perioadă verificată, se impune **recalcularea impozitului pe profit și a accesoriilor aferente în funcție de aceste considerente.**

Ca urmare, decizia de impunere pentru suma totală de 419.161 lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de **... lei** și dobânzi și penalități aferente în sumă de **... lei**, va fi desființată.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210 și ale art. 216 din Codul de procedură fiscală, dar și ale pct.11.6 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul MFP nr.2137/25.05.2011, se

#### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC ...SRL pentru suma de **... lei** reprezentând **taxă pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../14.07.2008;

2. Admiterea contestației formulată de SC ... SRL pentru suma de **... lei** reprezentând **taxă pe valoarea adăugată** și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. .../14.07.2008;

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../14.07.2008 pentru suma de **... lei** reprezentând **dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată**, urmând ca acestea se fie recalculat de către organele de control în funcție de considerentele cuprinse la lit.A a cap.III din prezenta decizie;

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../14.07.2008 pentru suma de **... lei** reprezentând **impozit pe profit** și suma de **... lei** reprezentând **dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit**, urmând ca acestea se fie recalculat de către organele de control în funcție de considerentele cuprinse la lit. B a cap. III din prezenta decizie.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Cluj – Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

**DIRECTOR EXECUTIV,**