



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
judetului Bistrita-Năsăud  
Biroul de soluționare a contestațiilor  
DOSAR NR. .../2011**



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

### **DECIZIA NR 62/18.11.2011**

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în loc. ..., str. ..., nr. ... și înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../10.10.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../30.09.2011 (fila 123), în legătură cu contestația formulată de SC X SRL din Bistrița. Contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../26.09.2011 iar la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../27.09.2011 (filele 77-101). Contestația și anexele, însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../30.09.2011 (filele 102-122), a fost înregistrată la Biroul de soluționare a contestațiilor sub nr. .../10.10.2011

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. .../25.08.2011 (filele 62-72) și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../25.08.2011 (filele 32-60). Petenta contestă parțial sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../25.08.2011, respectiv: taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări aferente taxei pe valoarea adăugată contestată (... lei - așa cum au fost calculate de organele de inspecție), impozit pe profit în cuantum de ... lei și majorări aferente impozitului pe profit contestat (... lei - așa cum au fost calculate de organul de inspecție).

Prin adresa nr. .../21.10.2011 (fila 124) s-a solicitat organului de control completarea dosarului contestației cu unele anexe ale raportului de inspecție fiscală. Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud a dat curs solicitării, transmițând documentele cerute cu adresa nr. .../28.10.2011 (filele 127-296).

Totodată, prin scrisoarea nr. .../21.10.2011 (fila 125), confirmată de primire în data de 26.10.2011 (fila 126), s-a solicitat petentei transmiterea unor copii lizibile după anumite facturi fiscale. Petenta a dat curs solicitării, depunând documentele în cauză, prin adresa nr. .../31.10.2011 (filele 398-470).

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 Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită

să se pronunțe asupra contestației depuse împotriva Deciziei de impunere nr. .../25.08.2011.

Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a susținerii părților și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../25.08.2011 (filele 62-72) emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud s-au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL obligații în sumă de ...lei reprezentând: impozit pe profit în cuantum de ...lei, majorări aferente impozitului pe profit în valoare de ...lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum ...lei.

Argumentele organelor emitente ale actului administrativ fiscal se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../25.08.2011 (filele 32-60), raport care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../25.08.2011, precum și în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../30.09.2011 (filele 102-122).

### **1.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Perioada supusă verificării este 01.01.2008-31.05.2011.

Au fost verificate documentele primare care au stat la baza determinării TVA (facturi de cumpărare, facturi de vânzare, bonuri fiscale), jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări, precum și concordanța acestora cu deconturile de TVA depuse și balanțele de verificare întocmite.

TVA colectat însumează ... lei și este aferent veniturilor realizate din activitatea de comerț cu amănuntul al îmbrăcăminte și încălțăminte.

TVA deductibil înregistrat de societate însumează ... lei și este aferent mărfurilor achiziționate și serviciilor care i-au fost prestate.

Urmare a verificării situației neconcordanțelor rezultate din declarația informativă 394 privind livrările/achizițiile de bunuri și servicii pe teritoriul României pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010 (filele 22-31) organele de inspecție au constatat că SC X SRL din Bistrița a declarat achiziții de bunuri de la un număr mare de agenți economici având sediul social în ... iar respectivele societăți nu au declarat livrări către petentă. Pornind de la această situație de fapt și utilizând informațiile furnizate de baza de date MF-ANAF și de dosarele fiscale în format electronic ale furnizorilor în cauză (anexa nr. 8, filele 148-251) s-a constatat că un număr de 31 de agenți economici, de la care petenta a înregistrat și declarat achiziții, se află în una din următoarele situații:

- nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA;
- a fost anulată calitatea de plătitori de TVA;
- au fost radiați;
- au fost declarați inactivi;

- nu au depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA de la înființare sau de la data declarării tranzacției de către SC X SRL.

În perioada verificată petenta a înregistrat în contabilitate facturi de la agenți economici aflați în una sau mai multe din situațiile prezentate mai sus, facturi în baza cărora au fost întocmite note de intrare-recepție pentru mărfuri constând în îmbrăcăminte, încălțăminte, accesorii în valoare de ... lei și a dedus TVA în sumă totală de ... lei (anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală, filele 3-6).

Date fiind cele prezentate mai sus, existând dubii în ceea ce privește proveniența mărfurilor, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, TVA dedus de societate în baza facturilor emise sub antetul a 31 de societăți comerciale, aflate în una sau mai multe din situațiile prezentate mai sus. Organul de inspecție nu a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată din facturile emise atât în perioada în care societățile furnizoare nu dețineau cod valid de TVA (fiind declarată starea de inactivitate iar înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată din oficiu sau nefiind vreodată plătitoare de TVA) cât și pentru facturile emise în perioada în care societățile furnizoare dețineau cod valid de TVA (dar nu au depus la organul fiscal deconturi de TVA sau au depus deconturi cu valoarea “zero” sau nu au declarat tranzacțiile prin formularul 394, în opinia organului de inspecție taxa nefiind colectată, deci nu a devenit exigibilă, drept urmare aceasta nu este deductibilă la beneficiar).

Pentru suma stabilită suplimentar de plată precum și pentru cei ... lei (reprezentând TVA dedus în lunile precedente în baza unor facturi emise sub antetul unor contribuabili inactivi, sumă stornată din proprie inițiativă de către petentă în luna martie din 2011) au fost calculate obligații fiscale accesorii în cuantum de ... lei, în baza art. 119, alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Temeiul de drept invocat de organele de inspecție este dat de dispozițiile următoarelor articole din Codul fiscal: art. 11, alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>); art. 134, alin. (2); art. 145, alin. (2), lit. a); art. 146, alin (1), lit. a); art. 153, alin. (9); art. 155, alin. (5), lit. c).

### **1.2. Referitor la impozitul pe profit**

Perioada supusă verificării sub aspectul impozitului pe profit a fost 01.01.2008-31.03.2011.

Verificarea s-a efectuat asupra documentelor justificative de cheltuieli, respectiv venituri.

Pentru anul 2008, conform evidenței contabile, societatea a realizat un profit brut de ... lei pentru care a calculat un impozit pe profit de ... lei.

Pentru anul 2009, conform evidenței contabile, societatea a realizat un profit brut de ... lei. Pentru perioada 01.01.2009-30.04.2009 societatea a înregistrat pierdere fiscală iar pentru perioada 01.05.2009-31.12.2009 a calculat, declarat și virat impozit minim în valoare de ... lei.

Pentru anul ..., conform evidenței contabile, societatea a realizat un profit brut de ... lei. Pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 societatea a înregistrat, declarat și virat impozit minim în sumă de ... lei iar pentru trimestrul IV a calculat impozit pe profit de ... lei.

În perioada verificată, petenta a înregistrat în contabilitate facturi în baza cărora au fost întocmite note de intrare-recepție pentru mărfuri constând în îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii în valoare de ... lei. Consultând baza de date MF-ANAF organele de inspecție au constatat că o parte din furnizori (așa cum sunt ei prezentați detaliat în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală) sunt declarați inactivi prin OPANAF.

Din achizițiile de mărfuri prezentate detaliat în anexa nr. 6 (filele 3-6) organele de inspecție au constatat că au fost achiziționate mărfuri în valoare de ... lei de la operatori economici declarați inactivi la data la care s-au efectuat tranzacțiile. Așa cum este prezentată situația detaliat în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../30.09.2011 (filele 102-122), reținem că organul de inspecție nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuieli cu mărfurile reprezentând achiziții efectuate ulterior declarării stării de inactivitate, de la următoarele societăți:

- SC A SRL: ... lei;
- SC B SRL: ... lei;
- SC C SRL: ... lei;
- SC D SRL: ... lei;
- SC E SRL: ... lei;
- SC F SRL: ... lei;
- SC G SRL: ... lei (... lei + ... lei);
- SC H SRL: ... lei;
- SC I SRL: ... lei (... lei + ... lei);
- SC J SRL: ... lei;
- SC K SRL: ... lei;
- SC L SRL: ... lei;
- SC M SRL: ... lei;
- SC N SRL: ... lei (... lei + ... lei);
- SC O SRL: ... lei;
- SC P SRL: ... lei.

În luna martie 2011, din proprie inițiativă SC X SRL din Bistrița a stornat TVA dedus în lunile precedente în baza unor facturi emise sub antetul unor contribuabili inactivi (anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală, fila 145), fără însă a considera cheltuiala aferentă ca nedeductibilă. Cheltuiala cu marfa înregistrată de la acești agenți economici și considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil este de ... lei.

Față de starea de fapt constatată și având în vedere dispozițiile legale în vigoare, organele de inspecție au considerat că SC X SRL din Bistrița nu avea dreptul să deducă cheltuieli cu mărfuri în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), care reprezintă achiziții de la operatori economici declarați inactivi, la data emiterii facturilor. Organele de inspecție au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei verificate, influențând profitul impozabil stabilit de societate cu cheltuiala nedeductibilă cu mărfurile, (anexa nr. 11, fila 2). Pentru anii 2008, 2009, 2010 a rezultat un profit impozabil de ... lei, pentru care organele de inspecție au calculat un impozit pe profit de ... lei. Deoarece în perioada verificată societatea a calculat și virat impozit pe profit și impozit minim în sumă de ... lei, organul de inspecție a calculat o sumă suplimentară de plată la impozit pe profit în cuantum de ... lei (... lei - ... lei).

Pentru suma stabilită suplimentar au fost calculate obligații fiscale accesorii în cuantum de ... lei (... lei-dobânzi, ... lei-penalități de întârziere) în baza art. 119, alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Temeiul de drept invocat de organele de inspecție pentru calcularea sumelor suplimentare este dat de dispozițiile următoarelor articole din Codului fiscal: art. 11, alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>); art. 21, alin. (4), lit. r).

**II.** Împotriva Deciziei de impunere nr. .../25.08.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../25.08.2011 petenta a formulat și a depus contestație, prin reprezentantul său legal domnul BC. Contestația a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. .../27.09.2011. Contestația și anexele (filele 77-101), completată cu Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../30.09.2011, întocmit de organele emitente ale actelor administrative fiscale atacate, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. .../10.10.2011.

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă:

- parțial obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../25.08.2011 și anume: impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, majorări aferente impozitului pe profit contestat în cuantum de ... lei (așa cum au fost ele calculate de către organul de inspecție, fila 74), taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări aferente TVA contestat în cuantum de ... lei (așa cum au fost ele calculate de către organul de inspecție, fila 75);
- Raportul de inspecție fiscală nr. .../25.08.2011;

### **2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

În perioada supusă verificării societatea SC X SRL din Bistrița a efectuat achiziții de la un număr de 31 de agenți economici, în valoare de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei, sumă neadmisă la deducere de către organele de inspecție.



Din suma de ... lei petenta nu contestă TVA în cuantum de ... lei, aferent facturilor de aprovizionare de la un număr de 11 agenți economici (anexa nr. 4 la contestație, fila 78) considerând constatările organelor de inspecție ca fiind temeinice și legale, deoarece este vorba de agenți economici declarați inactivi, cu care SC X SRL a efectuat tranzacții ulterior declarării stării de inactivitate sau agenți economici care de la înființare și până în prezent nu au fost societăți înregistrate în scopuri de TVA.

În ceea ce privește ceilalți 20 de agenți economici, cu care petenta a avut relații economice, se reține faptul că SC X SRL nu contestă TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate de către societate după data de declarare de către ANAF a inactivității anumitor societăți sau ulterior datei de scoatere din evidența plătitorilor de TVA (anexa nr. 2 la contestație, fila 81), considerând constatările organelor de inspecție ca legale și temeinice.

Obligația fiscală suplimentară pe care petenta o contestă este de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă din facturile emise de cei 20 de furnizori (anexa nr. 3 la contestație, filele 79-80), anterior datei declarării stării de inactivitate și anterior scoaterii acestora din categoria plătitorilor de TVA.

Petenta contestă atât starea de fapt cât și temeiul de drept reținute de către organele de inspecție, pentru următoarele motive:

a) Dispozițiile art. 11, alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>) prevăd că operatorul economic trebuie să fie declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF iar lista contribuabililor inactivi să fie publicată în Monitorul Oficial sau să fie adusă la cunoștința publicului prin afișarea pe site-ul ANAF. Numai după îndeplinirea acestor formalități contribuabilul poate fi considerat inactiv de drept, autoritățile fiscale neluând în considerare tranzacțiile efectuate cu și de către acesta. Petenta nu poate accepta concluzia organelor de inspecție potrivit căreia SC X SRL nu are drept de deducere a TVA pentru întreaga perioadă în care au fost efectuate tranzacții cu cei 20 de furnizori, până la data declarării inactivității acestora, societățile în cauză funcționând normal și fiind înregistrate în scopuri de TVA.

b) Nu pot fi reținute ca temeinice și legale susținerile organelor de inspecție potrivit cărora dacă societatea furnizoare nu a declarat taxa pe valoare adăugată, aceasta nu a devenit exigibilă iar pe cale de consecință cumpărătorul nu își poate exercita dreptul de deducere. Petenta consideră că legătura stabilită de către organele de inspecție între declararea taxei, exigibilitatea și dreptul de deducere este eronată, în raport cu dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal:

- art. 145, alin. (1) *“Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”*;
- art. 134<sup>2</sup>, alin. (1): *“Exigibilitatea taxei intervine la momentul la care are loc faptul generator”*;
- art. 134<sup>1</sup>, alin. (1): *“Faptul generator intervine la data livrării bunurilor”*.

În opinia petentei, taxa pe valoarea adăugată nu se colectează pe baza declarațiilor fiscale, ci se colectează de furnizor pe baza facturilor fiscale întocmite la momentul livrării bunurilor. La momentul întocmirii facturii și livrării bunurilor taxa devine exigibilă, simultan ia naștere dreptul de deducere al taxei la cumpărător. Deducerea taxei este condiționată de deținerea unei facturi care îndeplinește cerințele art. 155, alin. (5) prevăzute de Codul fiscal. De dreptul de deducere al taxei nu poate fi privat cumpărătorul dacă furnizorul nu a declarat-o la organul fiscal, legiuitorul nu stabilește nici o legătură între dreptul de deducere și declararea taxei.

c) Nu poate fi reținută ca fiind temeinică afirmația organelor de inspecție potrivit căreia au existat dubii în ceea ce privește proveniența mărfurilor, acesta nefiind un argument legal care să conducă la justa stabilire a unor sume suplimentare în sarcina contribuabilului.

Petenta contestă, de asemenea, majorările aferente obligației fiscale principale contestate în sumă de ... lei. Majorările aferente sunt în cuantum de ... lei, așa cum au fost ele calculate de către organele de inspecție fiscală.

## **2.2. Referitor la impozitul pe profit**

Petenta contestă parțial temeinicia și legalitatea deciziei prin care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări aferente în sumă de ... lei, acceptând ca datorată suma de ... lei și contestând suma de ... lei.

Așa cum au arătat și organele de inspecție, în luna martie 2011, societatea a stornat din proprie inițiativă TVA în sumă de ... lei, aferentă unor achiziții efectuate în baza unor facturi emise sub antetul unor operatori economici declarați inactivi conform OPANAF 1167/2009. Cheltuiala cu marfa înregistrată de la acești operatori economici, în valoare de ... lei, a fost considerată deductibilă la calculul impozitului pe profit, nerespectându-se prevederile art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal. Petenta admite deci ca fiind cheltuiala nedeductibilă suma de ... lei, acceptând ca temeinice și legale constatările organelor de inspecție sub acest aspect.

În ceea ce privește stabilirea de către organele de inspecție a unor cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, în sumă de ... lei, petenta contestă atât starea de fapt cât și temeiul de drept reținute de organele de inspecție, pentru următoarele motive:

- faptul că SC X SRL a achiziționat marfă de la un număr mare de agenți economici cu sediul social în ..., care nu au declarat livrările în declarația 394, nu poate constitui motiv pentru eliminarea de la cheltuieli deductibile a achizițiilor cu marfa, efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, solicitându-se astfel dreptul la deducere în baza art. 21, alin. (1) din Codul fiscal;

- organele de inspecție nu au stabilit cu exactitate modul de calcul al sumei de ... lei considerată ca și cheltuială nedeductibilă;
- achizițiile sunt efectuate de la persoane juridice care la momentul tranzacțiilor erau active, atâta vreme cât acestea nu sunt incluse în lista contribuabililor inactivi, cheltuielile cu mărfurile trebuie considerate cheltuieli în scopul obținerii de venituri, deci deductibile;
- societatea a achitat contravaloarea facturilor emise de furnizori.

Din suma de ... lei considerată de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă fiscal, petenta admite ca și cheltuială nedeductibilă numai cheltuielile efectuate după data de declarare a inactivității societăților în cauză, respectiv suma de ... lei, detaliată astfel:

- pentru anul 2008, petenta admite cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, care reprezintă achiziții de la SC D SRL, aferente semestrului I din 2008;
- pentru anul 2009, petenta admite cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei:
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC A SRL aferente semestrului II din 2009;
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC B SRL, aferente semestrului II din 2009;
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC C SRL, aferente semestrului II din 2009;
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC E SRL, aferente semestrului II din 2009 (trebuie menționat faptul că această sumă a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil de către organele de inspecție);
- pentru anul 2010, petenta admite cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei:
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC A SRL, aferente semestrului I din 2010;
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC A SRL, aferente semestrului II din 2010;
  - ... lei, reprezentând achiziții de la SC E SRL aferente semestrului I din 2010.

În raport cu cele prezentate mai sus, așa cum rezultă și din anexa nr. 26 la contestație (fila 77), petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei. Contestatoarea admite impozit pe profit suplimentar datorat în cuantum de ... lei din suma de ... lei stabilită prin decizia de impunere, contestând diferența de ... lei și accesoriile aferente de ... lei, așa cum au fost ele calculate de organele de inspecție.

**III.** Față de constatările organului de inspecție fiscală, susținerile părților, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**



Organele de inspecție, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1<sup>1</sup>), alin (1<sup>2</sup>); art. 134, alin. (2); art. 146, alin. (2); art. 155, alin. (5) și art. 153, alin. (9) din Codul fiscal, nu au admis la deducere TVA în sumă totală de ... lei, aferentă facturilor emise de 31 de societăți care se află în una din următoarele situații:

- nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA;
- a fost anulată calitatea de plătitori de TVA;
- au fost radiati;
- au fost declarați inactivi;
- nu au depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA de la înființare sau de la data declarării tranzacției de către petentă.

Obligația fiscală suplimentară pe care SC X SRL din Bistrița o contestă este de ... lei, reprezentând, în opinia petentei, taxa pe valoarea adăugată dedusă din facturile emise de 20 de furnizori (detaliați în cele ce urmează), anterior datei declarării stării de inactivitate, anterior scoaterii acestora din categoria plătitorilor de TVA, pe perioada în care aceștia au fost activi și au deținut cod valid de TVA.

**3.1.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC a SRL, SC b SRL, SC c SRL, SC d SRL, SC e SRL, SC f SRL, SC g SRL, SC h SRL, SC i SRL, SC j SRL, SC k SRL, SC l SRL, SC m SRL, SC n SRL, SC o COM SRL, SC p SRL, SC q SRL, SC r IMPEX SRL**

În ceea ce privește cei 18 furnizori supuși analizei, în urma consultării bazelor de date ale ANAF și respectiv ale Registrului Comerțului s-au constatat următoarele:

**a) SC a SRL din ..., CUI-...** este în stare de inactivitate temporară (suspendare de activitate înregistrată la Registrul Comerțului) din data de 01.11.2008, este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2073/13.05.2011 (filele 371-376) intrat în vigoare la data de **30.05.2011** (filele 371-376), a fost plătitoare de TVA în perioada 01.10.2002-**01.11.2010** (fila 297-298).

Petenta consideră că are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în quantum de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 29.01.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 398);
- fact. nr. ... din 01.03.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 399);
- fact. nr. ... din 23.05.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 400);
- fact. nr. ... din 26.08.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 401);
- fact. nr. ... din 17.10.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 402).

**b) SC b SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 (filele 383-392) intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009, a fost plătitoare de TVA în perioada 16.04.2007-**01.07.2009** (filele 299-300).

Petenta consideră că are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 15.05.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 403);
- fact. nr. ... din 23.05.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 404);
- fact. nr. ... din 30.06.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 405).

**c) SC c SRL din ..., CUI-...** este în stare de inactivitate temporară (suspendare de activitate înregistrată la Registrul Comerțului) din data de **01.05.2009**, a fost plătitoare de TVA în perioada 09.03.2007-**01.05.2010** (filele 301-302).

Petenta consideră că are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 31.07.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 406);
- fact. nr. ... din 30.09.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 407).

**d) SC d SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA începând cu data de 25.04.2003 (filele 303-304).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în quantum de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 31.07.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 408);
- fact. nr. ... din 31.08.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 409);
- fact. nr. ... din 30.10.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 411).

**e) SC e SRL din ..., CUI-...** este în stare de inactivitate temporară (suspendare de activitate înregistrată la Registrul Comerțului) din data de **01.02.2010**, a fost plătitoare de TVA în perioada 01.02.1994-**01.12.2010** (filele 305-306).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ...6 din 30.06.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 412);
- fact. nr. ... din 31.08.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 413);
- fact. nr. ... din 23.12.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 414).

**f) SC f SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 (filele 385-392) intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009, a fost plătitoare de TVA în perioada 16.03.2007-**01.07.2009** (filele 320-321).

Petenta nu este de acord cu neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în valoare de ...lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 01.03.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 415);
- fact. nr. ... din 01.03.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 416);
- fact. nr. ... din 10.03.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 417);
- fact. nr. ... din 25.11.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 418).

**g) SC g SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 (filele 383-392) intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009, a fost plătitoare de TVA în perioada 08.05.2006-**01.07.2009** (filele 334-336).

Petenta nu este de acord cu neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ...lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 20.03.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 420).

**h) SC h SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 (filele 383-392) intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009, a fost plătitoare de TVA pe perioada 04.09.2006-**01.07.2009** (filele 339-340).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 06.01.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 421).

**i) SC i SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 intrat în vigoare la data de **07.10.2010**, a fost plătitoare de TVA în perioada 18.01.1997-**01.11.2010** (filele 347-348).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în valoare de ...lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 31.08.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 422);
- fact. nr. ... din 30.09.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 423);

**j) SC j SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 intrat în vigoare la data de **07.10.2010**, a fost plătitoare de TVA în perioada 23.03.2007-**01.11.2010** (filele 355-356).

Petenta consideră că are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ...lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care

societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 31.05.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 425);
- fact. nr. ... din 31.05.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 426);
- fact. nr. ... din 30.06.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 427);
- fact. nr. ... din 31.08.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 428).

**k) SC k SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA începând cu data de 07.07.2006 (filele 357-358).

Petenta consideră că are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, aferentă tuturor achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. .... din 31.08.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 429);
- fact. nr. ... din 15.09.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 430);
- fact. nr. ... din 29.10.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 431);
- fact. nr. ... din 29.10.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 432);
- fact. nr. ... din 19.01.2011, TVA în sumă de ... lei (fila 433);
- fact. nr. ... din 31.01.2011, TVA în sumă de ... lei (fila 434);
- fact. nr. ... din 26.02.2011, TVA în sumă de ... lei (fila 435);
- fact. nr. ... din 22.03.2011, TVA în sumă de ... lei (fila 436);
- fact. nr. ... din 22.03.2011, TVA în sumă de ... lei (fila 437);
- fact. nr. ... din 18.04.2011, TVA în sumă de ... lei (fila 438).

**l) SC l SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2073/13.05.2011 (filele 371-376) intrat în vigoare la data de **30.05.2011**, a fost plătitoare de TVA pe perioada 27.07.2009-**01.06.2011** (filele 359-360).

Petenta nu este de acord cu neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în valoare de ... **lei**, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 30.09.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 439);
- fact. nr. ... din 21.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 440);
- fact. nr. ... din 23.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 440);
- fact. nr. ... din 23.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 440).

Așa cum rezultă din anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală (filele 3-6) și din anexa nr. 7 reprezentând fișa furnizorului cont 401 (filele 258-259) factura nr. .../23.12.2010 a fost luată în calcul de două ori, de către organul de inspecție, la stabilirea sumelor suplimentare de plată la TVA, atât pentru semestrul II din 2010, cât și pentru semestrul I din 2011.

**m) SC m SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA începând cu data de 28.07.2010 (filele 361-362).

Petenta nu este de acord cu neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă tuturor achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 25.11.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 441);
- fact. nr. ... din 30.11.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 442);
- fact. nr. ... din 14.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 443);
- fact. nr. ... din 21.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 444).

**n) SC n SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2073/13.05.2011 (filele 371-376) intrat în vigoare la data de **30.05.2011**, a fost plătitoare de TVA pe perioada 05.10.2009-**01.06.2011** (filele 363-364).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 12.02.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 445);
- fact. nr. ... din 25.03.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 446);
- fact. nr. ... din 31.03.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 447);
- fact. nr. ... din 30.04.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 448);
- fact. nr. ... din 31.05.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 449);
- fact. nr. ... din 17.06.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 450);
- fact. nr. ... din 17.07.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 451);
- fact. nr. ... din 30.07.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 452);
- fact. nr. ... din 09.11.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 453);
- fact. nr. ... din 25.11.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 454).

**o) SC o SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA începând cu data de 27.07.2009 (filele 365-366).

Petenta consideră că are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, aferentă tuturor achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 30.09.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 455);
- fact. nr. ... din 29.11.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 456);
- fact. nr. ... din 23.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 457);
- fact. nr. ... din 23.12.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 457).

Așa cum rezultă din anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală (filele 3-6) și din anexa nr. 7 reprezentând fișa furnizorului 401 ((filele 254-255) factura nr. .../23.12.2010 a fost luată în calcul de două ori, de către organul de inspecție, la stabilirea sumelor suplimentare de plată la TVA, atât pentru semestrul II din 2010, cât și pentru semestrul I din 2011.

**p) SC p SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA din data de 01.11.2003



(filele 367-368).

Petenta consideră că a procedat legal deducând taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă tuturor achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 29.10.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 458);

- fact. nr. ... din 30.09.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 459).

**q) SC q SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA de la data de 16.02.2007 (filele 369-370).

Petenta consideră că a procedat legal deducând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 07.01.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 460);

- fact. nr. ... din 12.02.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 461);

- fact. nr. ... din 30.07.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 462).

**r) SC r SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 (filele 383-392) intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009, a fost plătitoare de TVA în perioada 27.12.2004-**01.07.2009** (fila 325).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 27.04.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 466).

**În fapt**, așa cum rezultă din datele prezentate anterior, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată, în cuantum de ... lei, din facturile emise de un număr de 18 furnizori, pe perioada când aceștia dețineau cod valid de TVA și nu se aflau în stare de inactivitate, furnizori care, conform constatărilor organelor de inspecție se găsesc în una sau mai multe din următoarele situații: nu au depus la organul fiscal deconturi de TVA, au depus deconturi cu „zero”, nu au declarat tranzacțiile în formularul 394.

**Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus urmează a se stabili dacă deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile menționate anterior s-a făcut, de către petentă, în conformitate cu normele legale în vigoare la data tranzacțiilor, în condițiile în care, respectivele facturi au fost emise de societăți care nu erau inactive la momentul tranzacțiilor și dețineau cod valid de TVA, dar nu au declarat la organul fiscal taxa colectată.**

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi ale Codului fiscal:

- art. 134, alin. (1): „*Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*”

- art. 134, alin. (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 această taxă poate fi amânată.*”

- art. 134<sup>1</sup>, alin. (1): „*Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor...*”

- art. 134<sup>2</sup>, alin. (1): „*Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*”

- art. 145, alin. (1) “*Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei*”;

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

*a) operațiuni taxabile;*”

- art. 146 alin. (1): „*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

- art. 155, alin. (5) cu aplicabilitate în 2008 - 2009: „*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;*

...

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

...

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate...*

...

*m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț*”;

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei...*;

....”

- art. 155, alin. (5) cu aplicabilitate în 2010: “*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;

...

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

...

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană juridică neimpozabilă;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate...;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

...”

Din textele de lege citate anterior, rezultă că deducerea taxei pe valoarea adăugată se poate face numai pentru achiziții efectuate în scopul operațiunilor taxabile, pe baza documentelor justificative, respectiv facturi fiscale cu un conținut complet de informații, emise de către persoane înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, condiții care, în speța analizată, au fost îndeplinite pentru toate achizițiile reflectate în facturile emise de cele 18 societăți în discuție.

Nu ne putem însuși punctul de vedere al organului de inspecție, conform căruia petenta nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de mărfuri reflectate în facturile menționate și emise de cele 18 societăți, pe perioada în care furnizorii dețineau un cod valid de TVA, pe motiv că societățile furnizoare nu au depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA, au depus deconturi cu suma “zero” sau nu au declarat tranzacțiile în formularul 394. Nu putem fi de acord cu concluziile formulate de organul de inspecție conform cărora, la furnizor, taxa pe valoarea adăugată nu a fost colectată, deci nu este exigibilă și pe cale de consecință nu a luat naștere dreptul de deducere la beneficiar.

Considerăm justificat punctul de vedere al petentei, conform căruia, taxa pe valoarea adăugată nu se colectează pe baza deconturilor, ci pe baza facturilor fiscale întocmite, în principal, la momentul livrării bunurilor. La data întocmirii facturii sau a livrării bunurilor, taxa devine exigibilă, în sensul art. 145, alin. (1) din Codul fiscal și prin urmare ia naștere dreptul de deducere al taxei la cumpărător. Dreptul de deducere a taxei nu poate fi anulat cumpărătorului dacă furnizorul nu a declarat-o la organul fiscal, pentru asemenea situații legiuitorul neprevăzând sancționarea beneficiarului bunurilor achiziționate cu o astfel de măsură.

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.

**3.1.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC ... SRL și SC ... SRL ulterior declarării stării de inactivitate dar anterior anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA**

În urma consultării bazelor de date ale ANAF și respectiv ale Registrului Comerțului, referitor la cei 2 furnizori s-au constatat următoarele:

**a) SC aa SRL din ..., CUI-...** a fost declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 (filele 383-392) intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009, a fost plătitoare de TVA în perioada 16.03.2007-**01.07.2009** (filele 320-321).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate anterior anulării înregistrării fiscale în scopuri de TVA, perioadă în care societatea furnizoare deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 13.06.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 419).

**b) SC bb SRL din ..., CUI-...** a fost declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 (filele 377-382) intrat în vigoare la data de **07.10.2010**, a fost plătitoare de TVA pe perioada 18.01.1997-**01.11.2010** (filele 347-348).

Petenta nu este de acord cu neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate anterior anulării înregistrării fiscale în scopuri de TVA, perioadă în care societatea furnizoare deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 29.10.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 424).

**În fapt**, în raport cu cele prezentate anterior, rezultă că SC X SRL din Bistrița a dedus taxa pe valoarea adăugată din cele 2 facturi emise de SC aa SRL și SC bb SRL, în cuantum de ... lei, ulterior declarării stării de inactivitate a acestora prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, dar anterior anulării din oficiu a înregistrării fiscale în scopuri de TVA.

**Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus urmează a se stabili dacă deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile menționate s-a făcut, de către petentă, în conformitate cu prevederile legale, în condițiile în care la data emiterii facturilor, respectiv a efectuării tranzacțiilor reflectate în documentele de livrare, furnizorii erau declarați inactivi iar înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată din oficiu, ulterior afișării listei contribuabililor inactivi.**

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 4 din OPANAF 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind contribuabilii inactivi:

- art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 25.05.2009: *„De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice-portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

- art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2010: *„De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”*

- art. 4 din OPANAF 819/2008: *“Începând cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile.”*

În baza dispozițiilor art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare la datele la care au avut loc cele două tranzacțiile prin ordinele președintelui ANAF nr. 1167/29.05.2009 și 2499/21.09.2010 (intrate în vigoare la 11.06.2009 și respectiv, 07.10.2010, filele 390, 470-481) s-au aprobat listele contribuabililor declarați inactivi care au fost publicate și aduse la cunoștința publică.

Din prevederile art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal rezultă fără echivoc că tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF nu pot fi luate în considerare de către organele fiscale. Dispozițiile imperative ale normei juridice nu condiționează neluarea în considerare a tranzacțiilor efectuate cu un contribuabil inactiv, de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile. Anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA este consecința directă a intrării în vigoare a ordinului prin care contribuabilii sunt declarați inactivi, starea de inactivitate începând să curgă de la această dată și nu de la data anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA.

Având în vedere că sancțiunea prevăzută de art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal (neluarea în considerare a tranzacțiilor) se aplică în prezența unei ipoteze strict determinate și anume achiziții de bunuri sau servicii realizate de la un



contribuabil declarat inactiv și cum data declarării inactivității este întotdeauna anterioară anulării din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, criticile petentei nu sunt întemeiate.

Concluzionând cele expuse anterior, opinăm că petenta nu avea dreptul să deducă TVA în sumă de ...lei aferent unor facturi emise de contribuabili inactivi la data efectuării tranzacțiilor, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a respinsă.

### 3.1.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de SC aaa SRL

Referitor la acest furnizor, în urma consultării bazelor de date ANAF și ale Registrului Comerțului, precum și portalul instanțelor de judecată, se reține că **SC cc IMPEX SRL din ..., CUI-...** este radiată din data de 19.01.2011, a fost plătitoare de TVA pe perioada 01.03.2001-19.01.2011, anterior radierii a fost dizolvată prin rămânerea irevocabilă a hotărârii judecătorești nr. .../25.06.2007 pronunțată de Tribunalul .... Temeiul legal al dizolvării a fost art. 237, alin. (1), lit. b) din Legea 31/1990. Deoarece nici societatea dizolvată și nici o altă persoană interesată nu au solicitat numirea unui lichidator în termen de 6 luni de la dizolvare, s-a dispus radierea societății din oficiu, așa cum rezultă din sentința comercială nr. .../02.12.2010 pronunțată de Tribunalul ... (filele 311-315).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în quantum de ...lei, aferentă tuturor achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate care, în opinia sa, nu a fost declarată inactivă și care deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 30.06.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 463);
- fact. nr. ... din 31.07.2008, TVA în sumă de ... lei (fila 464);
- fact. nr. ... din 10.02.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 465).

**În fapt**, SC X SRL din Bistrița a dedus taxa pe valoarea adăugată în quantum de ...lei, aferentă facturilor emise de acest furnizor, la distanță de peste un an de la data hotărârii judecătorești de dizolvare. Conform constatărilor organului de inspecție, societatea furnizoare nu au depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA, motiv pentru care acesta a considerat că taxa pe valoarea adăugată nu a fost colectată, prin urmare aceasta nu a devenit exigibilă, deci beneficiarul nu își poate exercita dreptul de deducere.

**Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus urmează a se stabili dacă s-a dedus legal taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile menționate anterior, de către petentă, în condițiile în care în facturile emise în numele unei societăți comerciale dizolvate prin hotărâre judecătorească sunt reflectate vânzări de bunuri efectuate după mai mult de un an de la data rămânerii definitive a hotărârii de dizolvare.**

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea societăților comerciale nr. 31/1990, coroborate cu dispozițiile Codului fiscal și cu cele din Legea contabilității nr. 82/1991:

**- Legea societăților comerciale nr. 31/1990:**

- art. 233, alin. (1): *“Dizolvarea societății are ca efect deschiderea procedurii lichidării. Dizolvarea are loc fără lichidare, în cazul fuziunii ori divizării totale a societății sau în alte cazuri prevăzute de lege”*.

- art. 233, alin. (2): *“Din momentul dizolvării, directorii, administratorii, respectiv directoratul, nu mai pot întreprinde noi operațiuni. În caz contrar, aceștia sunt personal și solidar răspunzători pentru acțiunile întreprinse”*.

- art. 233, alin. (3): *“Interdicția prevăzută la alin. (2) se aplică din ziua expirării termenului fixat pentru durata societății ori de la data la care dizolvarea a fost hotărâtă de adunarea generală sau declarată prin sentință judecătorească”*.

- art. 233, alin. (4): *“Societatea își păstrează personalitatea juridică pentru operațiunile lichidării, până la terminarea acesteia”*;

- art. 252, alin. (1): *“Pentru lichidarea și repartizarea patrimoniului social, chiar dacă în actul constitutiv se prevăd norme în acest scop, sunt obligatorii următoarele reguli: a) până la preluarea funcției de către lichidatori, administratorii și directorii, respectiv membrii directoratului, continuă să-și exercite atribuțiile, cu excepția celor prevăzute la art. 233.”*

**- Codul fiscal:**

- art. 146, alin. (1), lit. a): *“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”*

- art. 155, alin. (5), lit. c): *“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: ... c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare fiscală prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura.”*

**- Legea contabilității nr. 82/1991:**

- 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.”*

- art. 6, alin. (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.”*

În speța în cauză, în raport cu starea de fapt și cu normele legale antecitate, apreciem că la data dizolvării, SC cc SRL prin reprezentanții săi (directori, administratori etc.) nu mai putea desfășura operațiuni de genul celor înscrise în

facturile emise la 30.06.2008, 31.07.2008 și 10.02.2009, având în vedere cele ce urmează:

- prin dizolvare se pune capăt existenței persoanei juridice, trecându-se la lichidarea acesteia;
- după rămânerea definitivă a hotărârii de dizolvare nu se mai poate desfășura nici o altă activitate decât operațiunile de lichidare;
- prin dizolvare, atât capacitatea de folosință cât și capacitatea de exercițiu a persoanei juridice se restrânge strict la activitățile de lichidare, adică la realizarea activului și plata pasivului persoanei dizolvate;
- capacitatea de exercițiu a persoanei dizolvate, pe perioada lichidării, se realizează prin lichidator și nu prin organele sale.

Față de cele anterior citate, considerăm că tranzacțiile reflectate în cele trei facturi și implicit aceste documente, nu pot fi valide, întrucât la data emiterii lor, SC cc SRL nu mai avea dreptul să încheie astfel de acte (lipsă capacitate de folosință), interdicție prevăzută imperativ și de prevederile art. 233, alin. (2) din Legea 31/1990. În aceste condiții, cele trei facturi nu mai pot îndeplini nici calitatea de document justificativ în sensul Legii 82/1991. Aceste facturi nu pot să dea nici drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, condițiile de exercitare a acestui drept, prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) coroborate cu art. 155, alin. (5), lit. c) nefiind îndeplinite, antetul și conținutul înscris în acestea neputând reflecta date reale.

Pentru aceste motive, capătul de cerere vizând suma de ... lei urmează a fi respins.

#### 3.1.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC dd SRL și SC ee SRL

Referitor la cei 2 furnizori se impun a se face următoarele precizări:

**a) SC ddd SRL, CUI-15502897 din ...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 (filele 377-382) intrat în vigoare la data de 07.10.2010, a fost plătitoare de TVA în perioada 11.06.2003-**01.11.2010**. Petenta a dedus TVA în cuantum de 105 lei, dintr-o factură emisă de SC dd SRL, CUI-RO..., J.../.../2003, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., care are înscrise date de identificare ale furnizorului ce nu mai corespund realității. În urma consultării bazelor de date ale ANAF și respectiv ale Registrului Comerțului precum și a hotărârii nr. .../21.01.2009 a adunării generale a SC dd SRL, publicată în MO Partea IV nr. .../27.05.2009, s-a constatat că SC dd SRL din ..., J.../.../... și-a schimbat denumirea în SC ddd SRL, și-a mutat sediul în localitatea ... din județul ... iar noul număr de înregistrare la Registrul Comerțului este J.../.../2009 (filele 351-354).

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada în care

societatea furnizoare era activă și deținea cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ...4 din 28.08.2010, TVA în sumă de ... lei (fila 468).

**b) SC ee SRL din ..., CUI-...** este plătitoare de TVA începând cu data de 25.04.2003 (filele 303-304). De asemenea, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 210 lei, aferentă unei facturi emise de SC eeE SRL, care are înscris pe factură CUI-.... Menționăm faptul că societatea are CUI-.... Precizăm că pe această factură datele de identificare ale furnizorului sunt imprimare pe antetul documentului, ceea ce exclude posibilitatea unor erori de completare ce puteau fi corectate ulterior.

Petenta contestă neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... **lei**, aferentă achizițiilor de mărfuri efectuate de la această societate, care este activă și care deține cod valid de TVA, respectiv pentru următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 30.09.2009, TVA în sumă de ... lei (fila 410).

**În fapt**, așa cum rezultă din cele prezentate anterior, SC X SRL din Bistrița a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... **lei** din două facturi emise de furnizori, ale căror date de identificare înscrise pe facturile în cauză nu mai corespund realității, respectiv sunt incorecte.

**Având în vedere starea de fapt descrisă mai sus urmează a se stabili dacă deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile menționate anterior s-a făcut, de către petentă, în conformitate cu prevederile legale, în condițiile în care pe facturile în cauză sunt înscrise date de identificare ce nu corespund realității la momentul operațiunii, respectiv date incorecte.**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile următoarelor articole din 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155*”;

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

*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;*

*... ”;*

- art. 155, alin. (5) cu aplicabilitate în 2010: „*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;

...

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

... ”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dreptul de deducere a TVA se poate exercita pe baza documentelor justificative (facturi fiscale) care trebuiau să conțină, printre altele, datele corecte și reale de identificare ale furnizorului. În lipsa acestor date sau a completării acestor date cu informații inexacte sau neconforme cu realitatea, facturile de livrare își pierde caracterul de documente întocmite “legal” sau conform “legii”. În concret, cert este faptul că, pe factura nr. ... din 28.08.2010, emisă de SC dd SRL, sunt înscrise date care nu corespund realității în ceea ce privește unul din elementele esențiale ale oricărui document justificativ și anume, **denumirea și adresa societății care emite factura**, în timp ce pe factura nr. ... din 30.09.2009, emisă de SC ee SRL este încorect înscris un alt element esențial, și anume **codul de înregistrare fiscală**.

Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, aparent legale, nu exonerează contestatoarea de obligația de a desfășura un comerț prudent și de a face verificări minimale cel puțin în ceea ce privește datele de identificare corecte ale 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 (MO, 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 ce nu mai corespund realității, respectiv date incorecte.

Ca urmare, opinăm că petenta nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... **lei**, aferentă celor două facturi, urmând ca **pentru acest capăt de cerere contestația să fie respinsă**.

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



Având în vedere că, potrivit considerentelor, se va admite la deducere TVA în cuantum de ... lei și se va respinge TVA în sumă de ... lei și ținând cont de principiul de drept “accesoriul urmează principalul”, concluzionăm că:

- pentru suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii aferente debitului de ...9 lei (accesorii calculate conform anexei 4 - filele 485, 486) contestația urmează a fi admisă;

- pentru suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii aferente debitului de ...1 lei (accesorii calculate conform anexei 5 - fila 487) contestația urmează a fi respinsă.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit**

În ceea ce privește această obligație, organul de inspecție a considerat că, în conformitate cu art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate în contabilitate având la baza un document emis de un contribuabil inactiv nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, s-a exclus din baza de calcul a profitului impozabil suma de ... lei (... lei+... lei) și avându-se în vedere impozitul pe profit calculat și declarat de societate, inclusiv impozitul minim, s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

Societatea contestă parțial suma de ...2 lei, neadmisă la deducere, respectiv suma de ... lei, aferentă facturilor emise de 11 agenți economici, care în opinia petentei, nu erau declarați inactivi la data tranzacțiilor, reprezentând cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art. 21, alin. (1) din Codul fiscal. Din calculul comparativ efectuat de petentă, rezultă un impozit pe profit datorat și acceptat de ... lei, contestându-se astfel diferența de ... lei.

#### **3.2.1. Referitor la facturile emise de SC H SRL, SC F SRL, SC I SRL, SC L SRL, SC J SRL, SC N SRL și SC G SRL**

Organul de inspecție nu a acordat drept de deducere pentru facturile emise de aceste societăți, deoarece la data efectuării tranzacțiilor erau declarate inative prin OPANAF. În contradictoriu cu cele prezentate de organul de inspecție, petenta susține faptul că societățile în cauză nu au fost declarate inative ci doar nu sunt plătitoare de TVA, tranzacțiile consemnate în facturile în cauză fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind vorba de aprovizionări cu mărfuri.

Referitor la cei 7 furnizori analizați, se impun a se face următoarele precizări:

**a) SC H SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (filele 320-321, 383-392).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 13.06.2009, suma de ... lei (fila 278).

**b) SC F SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (filele 322-324, 383-392).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 28.07.2009, suma de ... lei (fila 277).

**c) SC I SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1039/24.07.2007 intrat în vigoare la data de **22.08.2007** (filele 329-331, 395-397).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 23.04.2009, suma de ... lei (fila 275);

- fact. nr. ...4 din 12.02.2010, suma de ... lei (fila 274).

**d) SC L SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 134/30.01.2008 intrat în vigoare la data de **26.02.2008** (filele 341-343, 393-394).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ...1 din 23.04.2009, suma de ... lei (fila 267).

**e) SC J SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009, intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (filele 345-346, 383-392).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 16.09.2009, suma de ... lei (fila 266).

**f) SC N SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 intrat în vigoare la data de **07.10.2010** (filele 347-348, 377-382).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 29.10.2010, suma de ... lei (fila 265);

- fact. nr. ... din 30.11.2010, suma de ... lei (fila 265).

**g) SC G SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (filele 325-328, 383-392).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil, pentru cheltuielile cu mărfurile achiziționate conform următoarelor facturi:

- fact. nr. ... din 30.09.2009, suma de ... lei (fila 467)

**În fapt**, din datele prezentate anterior se desprinde clar faptul că SC X SRL a dedus cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei din facturi emise de contribuabili declarați inactivi prin OPANAF, la data la care au avut loc operațiunile.

**Având în vedere starea de fapt prezentată, urmează a se stabili dacă costul mărfurilor reflectat în facturile în cauză poate fi considerat drept**

**cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în condițiile în care facturile în cauză sunt emise de operatori economici declarați inactivi la data efectuării tranzacțiilor.**

**În drept** sunt aplicabile următoarele prevederi ale Codului fiscal:

- art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2005: „*De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștința publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.*”

- art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 25.05.2009: „*De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice-portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*”

- art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2010: „*De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală*”

- art. 19, alin. (1): „*Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în considerare și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*”

- art. 21, alin. (4), lit. f): „*Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ... f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.*”

Din textele de lege citate anterior rezultă indubitabil faptul că tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv nu sunt luate în considerare de către organele fiscale, drept urmare respectivele facturi nu pot îndeplini calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

Nu putem fi de acord cu punctul de vedere al petentei, conform căruia societățile furnizoare nu au fost declarate inactice ci doar nu erau plătitoare de TVA la data efectuării tranzacțiilor. Așa cum s-a arătat mai sus, toate societățile în cauză erau declarate inactice prin OPANAF, la momentul emiterii facturilor.

Potrivit prevederilor art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, la stabilirea unui impozit sau taxă nu vor fi luate în considerare de organul fiscal tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv, fără ca dispoziția legală să facă vreo diferențiere de tratament între TVA și impozit pe profit. În acest sens, în mod corect a aplicat organul de control dispozițiile legale, prevalându-se de principiul de drept potrivit căruia „unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să facă distincție”.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de inspecție că suma de ... **lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil** și a impozitului pe profit, reprezentând costul mărfurilor achiziționate de la operatori economici care, la data efectuării tranzacțiilor, erau inactivi.

### **3.2.2. Referitor la facturile emise de SC J SRL, SC K SRL, SC L SRL, SC P SRL și SC G SRL**

Organul de inspecție nu a acordat drept de deducere pentru facturile emise de aceste societăți, deoarece la data efectuării tranzacțiilor erau declarate inactice prin OPANAF. În contradictoriu cu cele prezentate de organul de inspecție, petenta susține faptul că societățile în cauză nu au fost declarate inactice ci doar nu sunt plătitoare de TVA, tranzacțiile consemnate în facturile în cauză fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind vorba de aprovizionări cu mărfuri.

În ceea ce privește cei 5 furnizori, din consultarea bazelor de date ale ANAF rezultă următoarele:

**a) SC J SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (filele 334-336, 383-392).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 20.03.2009, suma de ... lei (fila 420).

**b) SC K SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009 (filele 339-340, 383-392).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ...9/06.01.2009, suma de ... lei (fila 421).

**c) SC L SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 intrat în vigoare la data de **07.10.2010** (filele 347-348, 377-382).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil

pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 31.08.2010, suma de ... lei (fila 422);
- fact. nr. ... din 30.09.2010, suma de ... lei (fila 423);

**d) SC P SRL din ..., CUI-...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 intrat în vigoare la data de **07.10.2010** (filele 355-356, 377-382).

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 31.08.2010, suma de ... lei (fila 428).

**e) SC G SRL din ..., CUI-...** societatea declarată inactivă prin OPANAF nr. 1167/29.05.2009 intrat în vigoare la data de **11.06.2009**, conform OPANAF nr. 1179/01.06.2009.

Petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil, pentru cheltuielile cu mărfurile achiziționate conform următoarelor facturi:

- fact. nr. ... din 27.04.2009, suma de ... lei (fila 466).

**În fapt**, din informațiile prezentate mai sus, se desprinde concluzia că SC X SRL a considerat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de ... lei, reprezentând achiziții de mărfuri reflectate în facturi emise de societăți care, la data tranzacțiilor, nu erau declarate inactive.

**Având în vedere starea de fapt descrisă anterior, urmează a se stabili dacă aprovizionările cu mărfuri reflectate în facturile în cauză pot fi considerate drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit, în condițiile în care tranzacțiile sunt reflectate în facturi emise anterior declarării stării de inactivitate a furnizorilor.**

**În drept** sunt aplicabile dispozițiile art. 19, alin (1) și art. 21, alin. (1) din 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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

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

Din textele de lege antecitate rezultă că, în speța în cauză, deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit se poate face



numai pentru operațiuni efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, pe bază de documente justificative conforme cu prevederile legii contabilității, condiție îndeplinită pentru toate cele 6 facturi supuse analizei.

Nu putem fi de acord cu concluziile organului de control și temeiul de drept invocat de acesta (art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal), deoarece așa cum s-a descris mai sus, la momentul efectuării tranzacțiilor, societățile furnizoare nu erau declarate inactive prin OPANAF.

Concluzionăm așadar că, pentru cele 6 facturi emise de cei 5 furnizori, petenta **are drept de deducere a cheltuielilor** în sumă totală de ... **lei**, întrucât documentele respective au fost emise de societăți valide, îndeplinind astfel calitatea de document justificativ potrivit legii.

### **3.2.3. Referitor la facturile emise de SC O SRL**

**În fapt**, SC X SRL din Bistrița a considerat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de ... **lei**, din 2 facturi emise de SC O SRL, CUI-RO..., J.../.../2003, cu sediul în ..., str. G-ral Ipătescu Grigore, nr. 6, ale cărei date de identificare înscrise în factură, nu mai corespund realității. În urma consultării bazelor de date ale ANAF și respectiv ale Registrului Comerțului precum și hotărârii nr. ...1/21.01.2009 a adunării generale a SC O SRL, publicată în MO Partea IV nr. .../27.05.2009 s-a constatat că SC O SRL din ..., J.../.../2003 și-a schimbat denumirea în SC OO SRL, și-a mutat sediul în localitatea ... din județul ... iar noul număr de înregistrare la Registrul Comerțului este J.../.../2009 (filele 351-354). În plus, una dintre facturi a fost emisă ulterior declarării stării de inactivitate a furnizorului.

**SC OO SRL, CUI-... din ...** este declarată inactivă prin OPANAF nr. 2499/21.09.2010 (filele 377-382) intrat în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării pe site (21.09.2010), respectiv la data de **07.10.2010**.

Deoarece societatea în cauză nu este declarată inactivă ci doar nu este plătitoare de TVA, petenta consideră că are drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu mărfurile din următoarele facturi:

- fact. nr. ... din 28.08.2010, suma de ... lei (fila 468);
- fact. nr. ... din 30.11.2010, suma de ... lei (fila 263).

**Având în vedere starea de fapt prezentată, urmează a se stabili dacă facturile în cauză pot îndeplini calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate iar costul mărfurilor achiziționate cu aceste facturi pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care pe facturi sunt tipărite date de identificare ale furnizorului ce nu corespund realității, la momentul tranzacțiilor, iar în plus, una dintre facturi este emisă ulterior declarării stării de inactivitate a furnizorului.**

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

**- Pentru factura emisă anterior declarării stării de inactivitate:**

**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), lit. f): “Nu sunt deductibile ... f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor

**Legea 82/1991**

- art. 6:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

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

- anexa nr. 1, A norme generale:

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

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

- denumirea documentului;

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

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

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

- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

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

- pct. 3: *”În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”*
- pct. 15: *“Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”*

**- Pentru factura emisă ulterior declarării stării de inactivitate:**

Pe lângă dispozițiile legale antecitate sunt de asemenea aplicabile și dispozițiile următorului articol din Codul fiscal:

- art. 11, 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 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde clar 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, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date neconforme cu realitatea. În plus, tranzacțiile în cauză nu vor fi luate în considerare dacă sunt efectuate cu un contribuabil declarat inactiv. În concret, pe cele două facturi emise de SC O SRL sunt tipărite date de identificare ce nu corespund realității, iar factura nr. ... din 30.11.2010 este emisă ulterior declarării stării de inactivitate a furnizorului.

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 care nu mai corespund realității, la momentul tranzacțiilor, iar una dintre facturi a fost emisă ulterior declarării stării de inactivitate a societății furnizoare.

Ca urmare, petenta **nu a procedat corect prin deducerea la calculul profitului impozabil a sumei de 3.868 lei.**

**Urmare a tuturor considerentelor de la subpunctele 3.2.1. - 3.2.3. din prezentul capitol**, respectiv aprecierea ca deductibilă a sumei de ... **lei** și ca nedeductibilă a sumei de ... **lei** la calculul profitului impozabil, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru întreaga perioadă verificată, așa cum rezultă din anexa nr. 1 (fila 482), rezultând un impozit pe profit contestat și admis de ... **lei** (... lei - ... lei sau 16%x... lei), diferența de ... **lei** (... lei - ... lei) reprezentând impozit pe profit contestat și respins.

#### **3.2.4. Referitor la obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit**

Având în vedere că, potrivit considerentelor, se va admite impozit pe profit în cuantum de ... **lei** și se va respinge impozit pe profit în sumă de ... **lei** și ținând cont de principiul de drept “accesoriul urmează principalul”, concluzionăm că:

- pentru suma de ... **lei**, reprezentând obligații fiscale accesorii aferente debitului de ...4 lei (acesorii calculate conform anexei 2-fila 483) contestația urmează a fi **admisă**;

- pentru suma de ... **lei**, reprezentând obligații fiscale accesorii aferente debitului de ... lei (acesorii calculate conform anexei 3-fila 484) contestația urmează a fi **respinsă**.

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

### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL pentru suma totală de ... **lei**, din care taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de ...

lei și accesorii aferente de ...lei și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../25.08.2011.

2. Admiterea contestației formulată de SC X SRL pentru suma totală de ...lei, din care taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de ...lei și accesorii aferente de ...lei și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. .../25.08.2011.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL pentru suma totală de ...lei, din care impozit pe profit stabilit suplimentar de ...lei și accesorii aferente de ...lei și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../25.08.2011.

4. Admiterea contestației formulată de SC X SRL pentru suma totală ...lei, din care impozit pe profit stabilit suplimentar de ...lei și accesorii aferente de ...lei și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. .../25.08.2011.

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

**p. DIRECTOR EXECUTIV,**

**ȘEF BIROU,**