



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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

**Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. 58/2011**



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. 59 / 07.11.2011

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL
cu sediul în loc. ..., str. ..., nr...,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.../...2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../...2011, în legătură cu contestația formulată de **SC X SRL** Năsăud.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2011, act administrativ fiscal emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de **... lei**, din care suma de **... lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de **... lei** reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, suma de **... lei** reprezintă impozit pe profit, iar suma de **... lei** reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit.

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

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

I. Prin Decizia de impunere nr. .../...2011 (filele ...), emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală, s-a stabilit suplimentar în sarcina SC XSRL, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **... lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **... lei**, impozit pe profit în sumă de **... lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în suma de **.. lei**.**

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011 (filele ...), raport în care sunt consemnate rezultatele inspecției fiscale generale efectuată la SC X SRL.

În concret, constatările organelor de control, care au dus la stabilirea de sume suplimentare constând în impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, sunt următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit

1.1. SC X SRL a emis factura nr. ../...2009 (fila nr.), în valoare totală de .. lei, din care TVA suma de .. lei, către **SC Y SRL**, factură reprezentând c/v “prestări servicii cu Ifron 240”. Factura respectivă a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a societății emitente în luna iunie 2009. În luna iunie 2010, SC X SRL a emis factura nr. ../07.06.2010 (fila nr...), în valoare totală de [...] lei, din care TVA suma de [...] lei, către SC Y SRL Șanț, factură reprezentând c/v “**prestări servicii factură storno la fact..../12.06.2009 neachitată**”. Factura respectivă a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a societății emitente în luna iulie 2010.

Urmare a neconcordanțelor constatate din analiza informațiilor furnizate de declarația informativă formular D 394 aferentă semestrului II 2010, respectiv faptul că SC Y SRL nu a declarat această din urmă factură, s-a efectuat un control încrucișat la această societate. Rezultatele acestui control sunt cuprinse în Procesul-verbal nr....../...2011 (filele ..) și se sintetizează astfel:

- factura nr. ../12.04.2009 (fila nr...), în valoare totală de .. lei a fost înregistrată în evidența contabilă a SC Y SRL în luna mai 2009, dar nu a fost achitată;
- societatea a beneficiat de prestările de servicii înscrise în factura respectivă;
- factura nr. .../07.06.2010 (fila nr...), în valoare totală de [...] lei nu a fost înregistrată în evidența contabilă a SC Y SRL, întrucât, așa cum susține administratorul acestei societăți în nota explicativă (fila ..), nu a primit această factură de la SC X SRL.

Invocând prevederile art.138, lit.a) și ale art.159, alin.(2) din Codul fiscal, dar și ale pct.20.(1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, conform cărora “*furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente cu valori înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau după caz, fără semnul minus dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului...*” organul de control consideră că în cazul de față, prin emiterea facturii de stornare fără ca aceasta să fie comunicată beneficiarului, petenta și-a diminuat în mod nejustificat veniturile aferente trim. III 2010 cu suma de **.... lei** și, ca urmare, stabilește că pierderea fiscală de recuperat aferentă anului 2010 se diminuează cu această sumă.

1.2. SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă din lunile martie și iunie 2009 un număr de 4 facturi emise de **SC Z SRL**, jud..., astfel:

- factura seria MS nr.../10.03.2009 (fila ..), reprezentând “sortare, manipulare, încărcare LRR”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii martie 2009, din care TVA dedusă în sumă de .. lei. Factura este achitată parțial cu chitanța seria MS nr.../10.03.2009 în sumă de ... lei;

- factura seria MS nr../31.03.2009 (fila ...), reprezentând “sortare, manipulare, încărcare LRR”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii martie 2009, din care TVA dedusă în sumă de .. lei. Factura este achitată parțial cu chitanța seria MS nr../30.03.2009 în sumă de ... lei;

- factura seria MS nr../14.06.2009 (fila ..), reprezentând “sortare, manipulare, încărcare LRR”, în valoare totală de ... lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii iunie 2009, din care TVA dedusă în sumă de ... lei. Factura este achitată integral cu chitanța seria MS nr../14.06.2009;

- factura seria MS nr../14.06.2009 (fila ...) reprezentând “sortare, manipulare, încărcare LRR”, în valoare totală de ... lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii iunie 2009, din care TVA dedusă în sumă de ... lei. Factura este achitată integral cu chitanța seria MS nr../14.06.2009;

Din informațiile furnizate de aplicația FISCNET a rezultat că **SC Z SRL** a intrat în faliment din data de 24.07.2008, iar prin Sentința comercială nr... din data de 28.02.2010 s-a declarat procedura de faliment închisă, societatea fiind radiată în luna aprilie 2010.

Conform Legii 85/2006 art. 47, alin.(7) “*De la data intrării în faliment, debitorul va putea desfășura doar activitățile ce sunt necesare derulării operațiunilor lichidării*” și alin.(4) “*dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune începerea falimentului*”.

Aferent prestărilor de servicii facturate, SC X SRL a prezentat în timpul controlului Contractul nr../20.01.2009, încheiat cu SC Z SRL (filele 115-116), contract care ridică suspiciuni organului de control cu privire la realitatea lui, întrucât este o copie xerox a unui text scris olograf și a amprentei ștampilei SC Z SRL, copie care are două semnături în original.

Organul de control consideră că aceste tranzacții nu au avut loc în realitate, contractul și facturile în cauză fiind aferente anului 2009, dată la care furnizorul nu mai avea dreptul de a desfășura tranzacții comerciale conform art.47 din Legea 85/2006 și, ca urmare, susține că facturile respective nu pot fi considerate legale iar serviciile reflectate în acestea nu au fost efectiv prestate.

Astfel, coroborând prevederile art.11, alin.(1) din Codul fiscal cu cele ale art.21, alin.(4), lit.f) din același act normativ, organul de control consideră cheltuielile înregistrate în contul 628 (aferente facturilor emise de SC Z SRL), în sumă totală de lei, ca nedeductibile fiscal și calculează un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2009, în sumă de lei.

1.3. SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă din semestrul II 2009 un număr de 6 facturi emise de **SC T SRL** Tg.Mureș, astfel:

- factura seria MS nr../20.07.2009 (fila ,,), reprezentând “lucrări dep.cherestea, decopertare, nivelare, pietruire, amenajare, rampă bușteni, degajare rumeguș”, în valoare totală de ,, lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii **august** 2009, din care TVA dedusă în sumă de ,, lei. Factura este achitată parțial cu chitanța seria MS nr../20.07.2009 în sumă de ,,lei, chitanță înregistrată în data de 12.08.2009;

- factura seria MS nr.../25.09.2009 (fila ..), reprezentând “degajat.ch.pământ rumeguș, nivelare, execuție șanț scurgere”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii septembrie 2009, din care TVA dedusă în sumă de .. lei. Factura este achitată parțial cu chitanța seria MS nr./25.09.2009 în sumă de lei;

- factura seria MS nr.../10.09.2009 (fila ..), reprezentând “sortat, manip. Lemn rotund rășinos, rampă Nikwood”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii septembrie 2009, din care TVA dedusă în sumă de .. lei. Factura este achitată parțial cu chitanța seria MS nr.../10.09.2009 în sumă de ... lei;

- factura seria MS nr.../03.09.2009 (fila ..), reprezentând “manipulare, sortat lemn rot. rășinos, rampă Nikwood”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii septembrie 2009, din care TVA dedusă în sumă de ... lei. Factura este achitată parțial cu chitanța seria MS nr.../03.09.2009 în sumă de .. lei;

- factura seria MS nr.../30.09.2009 (fila ..), reprezentând “manipulate, sortat lemn rot. rășinos, rampă Nikwood”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii septembrie 2009, din care TVA dedusă în sumă de ... lei -factură neachitată;

- factura seria MS nr.../15.11.2009 (fila ..), reprezentând “decopertat, degajat rășinoase, săpat”, în valoare totală de .. lei, înregistrată în evidența contabilă a lunii septembrie 2009, din care TVA dedusă în sumă de .. lei -factură neachitată.

Întrucât organul de control a constatat că **SC .T SRL** a fost declarată **inactivă din data de 09.04.2009**, conform Ordinului președintelui ANAF nr.../25.03.2009, publicat în Monitorul Oficial nr.../...2009, a considerat că prestările de servicii în cauză sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.11, alin.(1¹) și ale art. 21, alin.(4), lit.r) din Codul fiscal “Nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”

Ca urmare, suma de lei, reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii aferente celor 6 facturi emise de SC T SRL, a fost considerată ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil și, pe cale de consecință, organul de control a calculat un impozit pe profit suplimentar pentru trim.III 2009 în sumă de**lei.**

Aferent sumelor suplimentar stabilite la impozitul pe profit (... lei), organul de control a calculat **accesorii în sumă totală de .. lei** (majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

2.1. Având în vedere aspectele detaliate la pct.1.1. din prezentul capitol, legat de tranzacțiile derulate între SC X SRL și **SCY SRL**, organul de control a considerat că, prin emiterea facturii de stornare fără ca aceasta să fie comunicată beneficiarului, petenta și-a diminuat în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată pentru luna iunie 2010, cu suma de **... lei**. În acest sens, au fost invocate prevederile art.138,

lit.a) și ale art.159, alin.(2) din Codul fiscal, dar și ale pct.20.(1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal.

2.2. Având în vedere aspectele detaliate la pct.1.2. din prezentul capitol, legat de tranzacțiile derulate între SC X SRL și **SC Z SRL**, organul de control, - urmare a faptului că SC Z SRL era în faliment la data emiterii facturilor în cauză, dar și datorită faptului că pentru trim.I și trim.II 2009 SC Z SRL a declarat, prin deconturile depuse, TVA colectată zero (de unde rezultă că facturile în cauză nu sunt înregistrate în evidența financiar contabilă a societății furnizoare), - a considerat că pentru cele 4 facturi nu a intervenit exigibilitatea TVA așa cum prevede art. 134, alin.(2) și (3) din Codul fiscal, astfel încât, conform art.145, alin.(1) din același act normativ, SC X SRL nu are drept de deducere a TVA aferentă în sumă totală de **.. lei**.

2.3. Având în vedere aspectele detaliate la pct.1.3. din prezentul capitol, legat de tranzacțiile derulate între SC X SRL și **SC T SRL**, organul de control, urmare a faptului că societatea furnizoare era inactivă la data emiterii facturilor în cauză, invocând prevederile art.11, alin.(1) din Codul fiscal, art. 145, alin. (1) și art. 134, alin.(2) din același act normativ, a considerat că aferent celor 6 facturi, SC X SRL nu are drept la deducerea TVA în sumă de **... lei**.

Aferent sumelor suplimentar stabilite la TVA (..), organul de control a calculat **accesorii totale în sumă de ... lei** (majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de .. lei).

Pentru toate aceste sume suplimentar stabilite la control a fost emisă decizia de impunere nr.../11.07.2011.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr.../11.07.2011 (filele ...), emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la AIF Bistrița-Năsăud sub nr./30.08.2011

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./06.09.2011 (filele ...).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă obligații fiscale în cuantum de de **.... lei**, din care suma de **... lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată, suma de **... lei** reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, suma de **.. lei** reprezintă impozit pe profit, iar suma de **.. lei** reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit.

Ca urmare, petenta solicită anularea deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligațiile de plată suplimentare amintite mai sus, invocând următoarele **motive**:

În prima parte a contestației, la paginile 2-3 (filele .), petenta critică faptul că Raportul de inspecție fiscală a fost întocmit și semnat de o echipă de control care și-a motivat constatările pe baza unor verificări efectuate de o altă echipă de control (care

a început de fapt controlul la societatea respectivă, dar ulterior, urmare a solicitării petentei, echipa de control a fost schimbată), și nu pe bază de constatări proprii, așa cum prevede art.65 din Codul de procedură fiscală. Petenta arată faptul că cea de-a doua echipă de control “a desfășurat inspecția fiscală generală pentru o perioadă de trei ani în trei zile”. În concluzie, din aceste motive petenta înțelege să conteste decizia de impunere aferentă.

Pe fond, legat de sumele suplimentar stabilite, petenta aduce următoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe profit

1.1. Cu privire la tranzacția desfășurată între SC X SRL și SC Y SRL.

Petenta susține că a respectat prevederile legale care în opinia organelor de control au fost încălcate, respectiv a anulat o operațiune și ca urmare a emis o factură cu semnul minus, factură pe care a predat-o contabilei SC Y SRL. De asemenea, petenta menționează că legea nu mai impune semnarea și ștampilarea facturilor, iar organul de control “a luat de bună” declarația administratorului SC Y SRL (care nu recunoaște că a primit factura de stornare) și nu declarațiile sale.

Pe cale de consecință, petenta consideră nelegală decizia organelor de control de “*neadmitere ca deducere fiscală legală*” a sumei de [..] lei la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit și, prin urmare, diminuarea pierderii fiscale cu această sumă.

1.2. Cu privire la tranzacțiile desfășurate între SC X SRL și SC Z SRL.

Petenta nu este de acord cu suma de **... lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar la control, ca urmare a neadmiterii ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de .. lei aferentă unor facturi emise de SC Z SRL, reprezentând prestări servicii facturate în lunile martie și iunie 2009, în condițiile în care societatea furnizoare era în faliment din data de 24.07.2008.

Motivele invocate de petentă sunt următoarele:

- informațiile furnizate de site-uri web nu constituie mijloace de probă legale conforme cu prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală;
- site-ul www.fiscnet.ro nu este public, fiind accesibil doar organelor de control și doar din luna septembrie 2010;
- faptul că societatea furnizoare nu a depus bilanțuri nu este relevant, neexistând niciun temei legal care să interzică neadmiterea la deductibilitate a unor cheltuieli, respectiv neadmiterea la deducere a TVA aferentă facturilor emise de contribuabilii care nu au depus bilanțuri contabile și declarații fiscale;
- potrivit Codului fiscal, doar dacă SC Z SRL era declarată inactivă la data efectuării tranzacțiilor, acestea puteau să nu fie luate în considerare, ori, în cazul de față organele fiscale nu au luat măsuri pentru declararea ca inactivă a societății respective;

- conform art. 45 din Legea nr.85/2006, pe facturile emise în perioada de insolvență sau faliment trebuie înscrisă, cu caractere vizibile mențiunea “în insolvență” sau “în faliment”, dar pentru nerespectarea acestei obligații sunt răspunzătoare exclusiv persoanele care au încheiat actele respective ca reprezentanți legali ai debitorului;

- conform art.21, alin.(4), lit f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, ori, în cazul de față, există documente justificative care sunt întocmite conform prevederilor legale.

1.3. Cu privire la tranzacțiile desfășurate între SC X SRL și SC T SRL

Petenta nu este de acord cu suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit la control ca urmare a neadmiterii ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei aferentă unor facturi emise de SC T SRL, reprezentând prestări servicii facturate în trim. III și IV 2009, în condițiile în care societatea furnizoare era declarată inactivă din data de 09.04.2009.

Motivele invocate de petentă sunt următoarele:

- informațiile furnizate de site-uri web nu constituie mijloace de probă legale conforme cu prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală;
- site-ul www.fiscnet.ro nu este public, fiind accesibil doar organelor de control și doar din luna septembrie 2010.

2. Referitor la TVA

2.1 Cu privire la tranzacția desfășurată între SC X SRL și SC Y SRL.

Petenta susține că a respectat prevederile legale care în opinia organelor de control au fost încălcate, respectiv a anulat o operațiune și ca urmare a emis o factură cu semnul minus, factură pe care a predat-o contabilei SC Y SRL. De asemenea, petenta menționează că legea nu mai impune semnarea și ștampilarea facturilor, iar organul de control “a luat de bună” declarația administratorului SC Y SRL (care nu recunoaște că a primit factura de stornare) și nu declarațiile sale.

Pe cale de consecință, petenta consideră nelegală decizia organelor de control de “*neadmitere ca deducere fiscală legală*” a sumei de [...] lei, calculând și impunând în sarcina subscrisei suma de ... lei ca TVA suplimentară.

2.2 Cu privire la tranzacțiile desfășurate între SC X SRL și SC Z SRL

Petenta nu este de acord cu suma de .. lei, reprezentând TVA suplimentar stabilită la control, ca urmare a neadmiterii la deducere a TVA aferentă unor facturi emise de SC Z SRL, reprezentând prestări servicii facturate în lunile martie și iunie 2009, în condițiile în care societatea furnizoare era în faliment din data de 24.07.2008. Motivele invocate de petentă sunt următoarele:

- informațiile furnizate de site-uri web nu constituie mijloace de probă legale conforme cu prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală;
- site-ul www.fiscnet.ro nu este public, fiind accesibil doar organelor de control și doar din luna septembrie 2010;

- faptul că societatea furnizoare nu a depus bilanțuri nu este relevant, neexistând niciun temei legal care să interzică neadmiterea la deductibilitate a unor cheltuieli, respectiv neadmiterea la deducere a TVA aferentă facturilor emise de contribuabilii care nu au depus bilanțuri contabile și declarații fiscale;

- potrivit Codului fiscal, doar dacă SC Z SRL era declarată inactivă la data efectuării tranzacțiilor, acestea puteau să nu fie luate în considerare, ori, în cazul de față organele fiscale nu au luat măsuri pentru declararea ca inactivă a societății respective;

- invocarea de către organele de control a art.134 din Codul fiscal nu are legătură cu speța în cauză și nu poate constitui un argument legal pentru neadmiterea la deducere a TVA;

- cumpărătorul nu poate fi făcut răspunzător pentru faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, neconforme cu prevederile legale, cunoașterea, aplicarea și respectarea normelor legale fiind obligatorii atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită în ceea ce privește cantitatea, calitatea și specificațiile tehnice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a beneficia de dreptul de deductibilitate a TVA aferentă mărfurilor achiziționate;

- în ceea ce privește prevederea legală prevăzută la art.151² din Codul fiscal, petenta arată că nu poate fi ținută răspunzătoare întrucât facturile în cauză au fost achitate integral.

2.3 Cu privire la tranzacțiile desfășurate între SC X SRL și SC T SRL
Petenta nu este de acord cu suma de **... lei**, reprezentând TVA suplimentar stabilită la control, ca urmare a neadmiterii la deducere a TVA aferentă unor facturi emise de SC T SRL, reprezentând prestări servicii facturate în trim. III și IV 2009, în condițiile în care societatea furnizoare era declarată inactivă din data de 09.04.2009. Motivetele invocate de petentă sunt următoarele:

- informațiile furnizate de site-uri web nu constituie mijloace de probă legale conforme cu prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală;

- site-ul www.fiscnet.ro nu este public, fiind accesibil doar organelor de control și doar din luna septembrie 2010.

- invocarea de către organele de control a art.11, alin.(1), art.145, alin.(1), art.134, alin.(2)-(3) și art.157, alin.(1) din Codul fiscal nu are legătură cu speța în cauză și nu poate constitui un argument legal pentru neadmiterea la deducere a TVA;

- cumpărătorul nu poate fi făcut răspunzător pentru faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, neconforme cu prevederile legale, cunoașterea, aplicarea și respectarea normelor legale fiind obligatorii atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită în ceea ce privește cantitatea, calitatea și specificațiile tehnice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a

consemnat livrarea acesteia, pentru a beneficia de dreptul de deductibilitatea TVA aferentă mărfurilor achiziționate;

- în ceea ce privește prevederea legală prevăzută la art.151² din Codul fiscal, petenta arată că nu poate fi ținută răspunzătoare întrucât facturile în cauză au fost achitate integral.

În concluzie, petenta solicită anularea deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare fiscale în cuantum de de **.. lei**, din care **.. lei** taxă pe valoarea adăugată, **.. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, **.. lei** impozit pe profit și **.. lei** accesorii aferente impozitului pe profit.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Cu privire la prima parte a contestației, în care petenta contestă decizia de impunere pe motiv că Raportul de inspecție fiscală a fost întocmit și semnat de o echipă de control care și-a motivat constatările pe baza unor verificări efectuate de o altă echipă de control și nu pe bază de constatări proprii, așa cum prevede art.65 din Codul de procedură fiscală, acest aspect nu poate fi reținut, întrucât, așa cum rezultă din pagina 2 a Raportul de inspecție fiscală (fila 47) cea de-a doua echipă a efectuat verificarea în perioada 01.06-03.06.2011, 06.06-08.06.2011, 22.06.2011, 06.07.2011 și 08.07.2011, deci nouă zile și nu trei, așa cum menționează petenta.

Oricum, niciunul din aspectele sesizate de petentă, nu constituie cauze care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal astfel cum sunt prevăzute de art. 46 din Codul de procedură fiscală.

Întrucât petenta invocă, în repetate rânduri, în contestație, faptul că informațiile furnizate de site-urile web nu constituie mijloace de probă legale pentru determinarea stării de fapt fiscale, așa cum prevede art.49 din Codul de procedură fiscală, dar și că site-ul fiscnet.ro nu este accesibil decât organelor de control, iar contribuabilii nu pot afla date despre potențialii parteneri înainte de efectuarea unei tranzacții, site-ul mfinanțe.ro neoferind aceleași informații, se impun a fi făcute următoarele precizări:

În conformitate cu prevederile art.60 din Codul de procedură fiscală:

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.

(2) În realizarea scopului prezentului cod, organele fiscale pot accesa on-line baza de date a instituțiilor prevăzute la alin. (1), pentru informațiile stabilite pe bază de protocol.

Astfel, pentru consultarea dosarului fiscal în format electronic, organele de control pot accesa rețeaua intranet a MFP, respectiv domeniul FISCNET, domeniu ce poate fi accesat doar de pe unități informatice care fac parte din rețeaua intranet administrată de acest minister. Datele furnizate de această aplicație oferă informații

exacte cu privire la starea fiscală a agenților economici care operează pe teritoriul României, cuprinzând toate informațiile referitoare la datele de identificare și vectorul fiscal al contribuabililor dar și cu privire la starea de inactivitate, insolvență, faliment, etc. Este adevărat că petenta nu putea accesa această bază de date, dar informațiile referitoare la inactivitatea sau falimentul societăților din speța analizată erau făcute publice în alt mod, după cum se detaliază în cele ce urmează.

În conformitate cu prevederile art.3 din Ordinului ANAF nr. 605 din 8 aprilie 2008, persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA care figurează în lista contribuabililor inactivi li se anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de întâi a lunii următoare publicării în Monitorul Oficial al României a listei contribuabililor inactivi.

Astfel, în cazul SC T SRL declarată inactivă din data de 09.04.2009, conform Ordinului președintelui ANAF nr. /2009 (poziția ..din Listă), publicat în MO nr... din data de 09.04.2009, având în vedere că facturile în discuție sunt emise la câteva luni (în trim. III și IV 2009) după publicarea pe site-ul ANAF a inactivității contribuabilului respectiv, este limpede că aserțiunea petentei referitoare la faptul că nu avea posibilitatea cunoașterii acestei stări de fapt este total nefondată.

De asemenea, și în cazul SC Z SRL, societate care a intrat în faliment din data de 24.07.2008, datele referitoare la aceasta stare au fost făcute publice atât pe site-ul Tribunalului comercial ...dar și în Buletinul insolvenței (conform Legii 85/2006 privind procedura insolvenței), încă de la intrarea în faliment. Astfel, motivația petentei conform căreia nu a putut verifica starea societății respective înainte de derularea unor tranzacții, nu poate fi luată în considerare, cu atât mai mult cu cât facturile în discuție sunt emise după circa 7 luni de la intrarea în faliment a respectivei societăți.

Cu privire la cea de-a doua parte a contestației, referitoare la sumele de plată suplimentar stabilite la inspecția fiscală generală:

1. Referitor la impozitul pe profit

1.1 Cu privire la tranzacția desfășurată între SC X SRL și SC Y SRL.

Așa cum s-a detaliat la cap.I, pct. 1.1, organul de control a stabilit că pierderea fiscală de recuperat aferentă anului 2010 se diminuează cu suma de **... lei**, măsură dispusă ca urmare a **înregistrării în evidența contabilă a unei facturi de stornare, fără ca aceasta să fie comunicată beneficiarului.**

Petenta susține că a respectat prevederile legale privind operațiunea de stornare, respectiv **a anulat o operațiune și ca urmare a emis o factură cu semnul minus,** factură pe care a predat-o contabilei SC Y SRL. De asemenea, petenta menționează că legea nu mai impune semnarea și ștampilarea facturilor.

În fapt, la data de 02.04.2009, contestatoarea a emis factura nr... (înregistrată în evidențele contabile sub nr...) în valoare totală de .. lei (fila ..), din care TVA în

sumă de .. lei, reprezentând “prestări servicii cu IFRON 240”, beneficiar fiind societatea comercială Y SRL.

Potrivit aceleiași facturi rezultă că prestările au constat în: sortat, manipulat și încărcat lemn rotund în rampă. Factura în cauză a fost înregistrată atât de prestator cât și de beneficiar în evidențele contabile și fiscale (a se vedea filele ..), cu precizarea că realitatea și efectivitatea acestor prestări a fost reconfirmată de beneficiar prin nota explicativă dată la 03.04.2011 (filele..).

La data de 07.06.2010, SC X SRL a stornat în totalitate factura din 02.04.2009, întocmind în acest sens factura anexată în copie la filele .. din dosar. Motivul stornării, așa cum reiese din această factură, constă în neachitarea facturii emise la 02.04.2009 reprezentând prestările de servicii executate cu Ifronul furnizorului. Organul de inspecție confirmă faptul că beneficiarul nu a achitat factura emisă la data de 02.04.2009.

Prin stornarea facturii în modalitatea arătată mai sus, contestatoarea și-a diminuat veniturile aferente anului 2010 cu suma de .. lei și implicit baza de impozitare a profitului.

Operațiunea de stornare nu a fost înregistrată în evidențele beneficiarului SC Y SRL și nici nu putea fi înregistrată având în vedere că acestei societăți i-au fost efectiv executate prestările facturate în luna aprilie 2009 pe de-o parte, iar pe de altă parte, factura de stornare nu i-a fost transmisă.

În raport cu starea de fapt mai sus descrisă urmează să se stabilească dacă factura din data de 07.06.2010 prin care s-a stornat c/valoarea unor operațiuni reale de prestări servicii (consemnate în factura din data de 02.04.2009, în sumă totală de .. lei, din care TVA .. lei), poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru diminuarea bazei de impozitare a profitului, respectiv, în cazul în speță, de majorare a pierderii fiscale înregistrate de contribuabil în anul 2010, în condițiile în care efectele acestei stornări nu se regăsesc (și nici nu puteau să se regăsească) la beneficiarul prestărilor.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 19, alin.(1) din Codul fiscal, pct.12 din Normele de aplicare a Codului fiscal, pct.15 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin OMEF nr.3512/2008, coroborate cu art 159, alin.(1), lit.b) din Codul fiscal, pct.187 coroborate cu pct.42 și 36 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMEF nr.3055/2009, prevederi legale care dispun:

- art.19, alin(1) din Codul fiscal: 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”.

- pct.15 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin OMEF nr.3512/2008

Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

- art 159, alin.(1), lit.b) din Codul fiscal:

(1)Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a)...

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de-o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”

- pct.187 coroborat cu pct.42 și 36 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMEF nr.3055/2009

36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor...

187. - La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Potrivit normelor legale antecitate rezultă că întocmirea și utilizarea facturii, inclusiv a corectării informațiilor înscrise în astfel de documente se face atunci când elementele de evaluare a produselor sau serviciilor (unitate de măsură, cantitate preț unitar, valoare) au fost înscrise eronat.

Având în vedere că în cazul în speță nici un element din cele de mai sus nu a fost înscris eronat în factura emisă la 02.04.2009, iar prestările de servicii s-au realizat efectiv, stornarea totală sau parțială a acestei facturi este evident nejustificată.

Potrivit principiilor generale ale contabilității de angajament (pct.36, alin.1 din Reglementările contabile) efectele tranzacțiilor sunt recunoscute când acestea se produc și sunt înregistrate în contabilitate și nu pe măsură ce se încasează contravaloarea lor. Așa fiind, neîncasarea unei creanțe comerciale nu constituie motiv de anulare a acesteia prin stornarea operațiunii și nici temei de influențare a rezultatelor financiar-fiscale. Din punct de vedere fiscal sunt acceptate influențele înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, dar numai în condițiile

prevederilor art.21, alin.(2), lit.n) din Codul fiscal. De altfel, înregistrarea în contabilitate a facturii de stornare s-a făcut și cu încălcarea pct.187 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, dispoziție conform căreia se poate proceda la scăderea din evidență a creanțelor ale căror termene de încasare sunt prescise în condițiile în care entitățile creditoare fac dovada că au întreprins toate demersurile legale pentru decontarea lor.

În cazul analizat contestatoarea nu numai că a întocmit un document de stornare a unor operațiuni reale, cu încălcarea normelor legale, dar nu se încadrează nici în prevederile fiscale și contabile care i-ar fi permis scoaterea din evidență a creanțelor comerciale.

Pentru aceste considerente, factura de stornare din 07.06.2010 nu poate constitui document justificativ a diminuării veniturilor pe anul 2010 și nici de afectare a rezultatelor fiscale, apreciind că măsura de diminuare a pierderii fiscale dispusă de organele de inspecție este întemeiată, urmând ca pentru acest capăt de cerere contestația să fie respinsă.

1.2.Referitor la SC Z SRL..jud..

În fapt, așa cum s-a detaliat la cap.I, pct.1, subpct.1.2, X SRL a înregistrat în evidența contabilă din lunile martie și iunie 2009 un număr de 4 facturi emise de SC Z SRL, în valoare totală de ... lei (filele ..). Aferent acestor facturi, petenta a înregistrat în contul 628, cheltuieli în sumă de ... lei pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

Constatările organului de control referitoare la starea de faliment a SC Z SRL sunt reale. Astfel, prin sentința din data de 24.07.2008 dată de Tribunalul Comercial .. în dosarul ..2008 s-au dispus, printre altele, următoarele:

- deschiderea procedurii simplificate a falimentului față de debitoarea SC Z SRL și intrarea în faliment în forma procedurii simplificate;
- dizolvarea debitoarei SC Z SRL;
- desemnarea unui lichidator judiciar pentru îndeplinirea atribuțiilor prevăzute de art.25 din Legea nr.85/2006;
- **ridicarea dreptului de administrare al debitoarei constând în dreptul de a-și mai conduce activitatea, de a-și administra bunurile din avere și de a dispune de acestea.**

Fată de starea de fapt prezentată mai sus, urmează a se stabili dacă petenta avea drept de deducere la calculul profitului impozabil a sumei de .. lei aferentă unor facturi emise de SC Z SRL, în condițiile în care, la data emiterii facturilor care au stat la baza înregistrării respectivelor cheltuieli, societatea furnizoare era în faliment, iar dreptul de a administra și de a dispune de bunurile din patrimoniu a fost ridicat debitoarei de către instanță.

În drept sunt aplicabile prevederile art.45, alin. (1) și (2), art.46, alin.(1), art.47, alin.(1)-(4), (7) din Legea nr.85/2006, art.6, alin.(1) și (2) din Legea 82/1991 și ale art. 21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal:

- art. 45 din Legea nr.85/2006

(1) **Dupa ramanerea irevocabila a hotararii de deschidere a procedurii toate actele si corespondenta emise de debitor, administratorul judiciar sau lichidator vor cuprinde, in mod obligatoriu si cu caractere vizibile, in limbile romana, engleza si franceza, mentiunea in insolventa, in insolvency, en procedure collective.**

(2) **Dupa intrarea in reorganizare judiciară sau faliment, actele și corespondența vor purta, în condițiile prevazute la alin. (1), mențiunea în reorganizare judiciară, in judicial reorganisation, en redressement sau, după caz, în faliment, in bankruptcy, en faillite. După intrarea în procedura simplificată se va face, de asemenea, mențiunea în faliment, in bankruptcy, en faillite....**

- art. 46 din Legea nr.85/2006

(1) **In afara de cazurile prevazute la art. 49 sau de cele autorizate de judecatorul-sindic, toate actele, operatiunile si platile efectuate de debitor ulterior deschiderii procedurii sunt nule.**

- art. 47 din Legea nr.85/2006

(1) **Deschiderea procedurii ridica debitorului dreptul de administrare - constand in dreptul de a-si conduce activitatea, de a-si administra bunurile din avere si de a dispune de acestea -, daca acesta nu si-a declarat, in conditiile art. 28 alin. (1) lit. h) sau, dupa caz, art. 33 alin. (6), intentia de reorganizare.**

(2) **Cu exceptia cazurilor prevazute expres de lege, prevederile alin. (1) sunt aplicabile si bunurilor pe care debitorul le-ar dobandi ulterior deschiderii procedurii.**

(3) **Judecatorul-sindic va putea ordona ridicarea, in tot sau in parte, a dreptului de administrare al debitorului odata cu desemnarea unui administrator judiciar, indicand totodata si conditia de exercitare a conducerii debitorului de catre acesta.**

(4) **Dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune începerea falimentului.**

(7) **De la data intrării în faliment, debitorul va putea desfășura doar activitățile ce sunt necesare derulării operațiunilor lichidării.**

- art. 6 din Legea 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.**

- art. 21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal

Nu sunt deductibile 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.

În raport cu prevederile legale antecitate precum și cu hotărârea instanței comerciale care a dispus deschiderea procedurii de faliment și dizolvarea SC Z SRL, reiese că ulterior deschiderii procedurii (24.07.2008), reprezentarea conducerea activității și administrarea bunurilor, inclusiv dreptul de a dispune de acestea a revenit lichidatorului judiciar numit. În aceste condiții, cele 4 facturi (filele ..) emise la datele de 10.03.2009, 30.03.2009, 14.06.2009 și 20.06.2009 de SC Z SRL, reprezentând prestări servicii de sortare, manipulare și încărcare lemn rotund rășinos, nu pot constitui documente justificative legale, având în vedere cele ce urmează:

- pe niciuna din cele 4 facturi nu s-a înscris mențiunea referitoare la starea societății, respectiv “faliment” în cele trei limbi, motiv pentru care acestor documente le lipsește un element important de identificare a contribuabililor ce se află într-o astfel de situație, element introdus prin legea specială;

- deși debitoarei SC Z SRL i s-a ridicat total dreptul de administrare, conducere și de dispoziție, pe două facturi (filele ..) este trecut, la caseta privind expediția, numele și prenumele fostului administrator al societății (dl ...) iar pe celelalte două facturi (filele), la aceeași casetă, este înscris numele și prenumele administratorului SC X SRL (dl ..), situație în care, potrivit art.46, alin.(1) din Legea 85/2006, atât actele, cât și operațiunile derulate ulterior deschiderii procedurii sunt lovite de nulitate;

- operațiunile derulate ulterior deschiderii procedurii fiind lovite de nulitate, pe cale de consecință, și documentele în care s-au reflectat aceste operațiuni sunt nule;

- comparându-se scrisul de pe documentele olograf întocmite de reprezentantul contestatoarei (filele ...) cu scrisul de pe cele 4 facturi, rezultă că toate cele 4 documente au fost întocmite de dl. ...;

- întrucât ulterior deschiderii procedurii insolvenței niciuna din cele 4 facturi nu puteau fi legal întocmite decât de către lichidatorul numit, apreciem că operațiunile reflectate în aceste documente nu numai că sunt nule de drept, dar ele nu pot reflecta realitatea, după cum nu pot fi reale nici decontările parțiale (plățile în numerar) aferente acestor facturi;

- cum cele 4 facturi nu conțin și nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, cuprinzând și date care, în raport cu starea de fapt, nu pot corespunde realității, este cât se poate de limpede că aceste facturi nu îndeplinesc cerințele unui document justificativ, potrivit legii, iar pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate în baza lor nu sunt deductibile fiscal;

- 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 (M. O., Partea I, Nr. 732/ 30.10.2007).

Ținând seama de cele de mai sus, apreciem că atât “contractul” nr... din 20.01.2009 (fila ..) cât și Anexa 1 la acesta (fila ..), documente încheiate între

contestatoare prin ing. .. și SC Z SRL prin .., nu puteau să producă efecte juridice, pentru considerentele avute în vedere la neluarea în considerare ca documente justificative a celor 4 facturi.

Având în vedere aspectele detaliate mai sus, considerăm că organul de control în mod corect a considerat cheltuiala în suma de ... lei ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit și implicit, aferent anului 2009, a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **... lei.**

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

1.3.Referitor la SC T SRL

Așa cum s-a detaliat la cap.I, pct.1, subpct.1.3, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă în trim.III și IV 2009 un număr de 6 facturi (reprezentând c/v prestări servicii- decopertare, nivelare, pietruire, amenajare rampă, manipulare lemn rotund, sortare, încărcare rampă) emise de SC T SRL T (filele T). Aferent acestor facturi, petenta a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628, cheltuieli în sumă de ... lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

În mod corect, organul de control a constatat că SC T SRL este declarată inactivă din data de 09.04.2009, conform Ordinului președintelui ANAF nr. .../25.03.2009, publicat în MO din data de ..2009. Astfel, coroborând prevederile art.11, alin.(1¹) din Codul fiscal cu cele ale art.21, alin.(4), lit.r) din același act normativ, consideră cheltuielile aferente facturilor emise de SC T SRL, în sumă totală de .. lei, ca nedeductibile fiscal și calculează un impozit pe profit suplimentar aferent trim. III și IV 2009, în sumă totală de **.. lei.**

Față de starea de fapt prezentată mai sus, urmează a se stabili dacă petenta are drept de deducere la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei aferentă celor 6 facturi emise de SC T SRL, în condițiile în care, la data emiterii facturilor care au stat la baza înregistrării respectivelor cheltuieli, societatea furnizoare era declarată inactivă.

În drept sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1¹) și alin.(1²) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.21 alin. (4), lit.r) din același act normativ:

- **art.11 alin. (1¹) și alin.(1²) din Codul fiscal:**

alin. (1¹) *“Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare.”*

alin.(1²) *“Nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate **cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui A.N.A.F.***

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.”

- **art.21 alin. (4), lit.r) din Codul fiscal:**

“Nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Având în vedere prevederile legale antecitate, rezultă clar că tranzacțiile reflectate în facturile emise de SC T SRL nu pot fi luate în considerare și ca atare respectivele facturi nu pot îndeplini calitatea de documente justificative 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 în mod corect a calculat impozit pe profit suplimentar aferent trim. III și IV 2009, în sumă totală de **... lei**.

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Având în vedere faptul că pentru toate capetele de cerere referitoare la impozitul pe profit contestația urmează a fi respinsă, în virtutea principiului de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale” contestația privind accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă totală de **... lei** urmează a fi respinsă.

2.TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

2.1. Cu privire la tranzacția desfășurată între SC X SRL și SC Y SRL

Așa cum am detaliat la cap.I, pct.2, subpct.2.1, organul de control a stabilit că petenta și-a diminuat în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată pentru luna iunie 2010, cu suma de **... lei**, ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a unei facturi de stornare, fără ca aceasta să fie comunicată beneficiarului. În acest sens, organul de control a invocat prevederile art.138, lit.a) și ale art.159, alin.(2) din Codul fiscal, dar și ale pct.20.(1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal.

Petenta susține că a respectat prevederile legale care în opinia organelor de control au fost încălcate, respectiv a anulat o operațiune și ca urmare a emis o factură cu semnul minus. De asemenea, petenta menționează că legea nu mai impune semnarea și ștampilarea facturilor.

Față de stare de fapt descrisă în detaliu la pct.1, subpct.1.1 din prezentul capitol, urmează să se stabilească dacă petenta a procedat corect prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de 1.729 lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.138 din Codul fiscal: “**Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

a) *dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;*

b) *în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori*

parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Din textul de lege anterior citat, rezultă clar ipotezele în care se poate diminua baza de impozitare, cazul în speță neîncadrându-se în niciuna dintre aceste situații.

Aserțiunea petentei, de la pagina 19 a contestației (fila ...), cum că prevederile legale au fost strict respectate, fiind vorba despre anularea unei operațiuni, nu pot fi luate în considerare, prevederea de la lit.a) a acestui articol fiind lipsită de ambiguitate, respectiv e vorba de anularea unor operațiuni înainte de prestarea serviciului și în niciun caz după prestarea serviciului, cum este în cazul analizat (factura inițială a fost emisă în luna aprilie 2009, iar factura de stornare în luna iunie 2010).

Analizând explicațiile din factura de stornare (fila ...), respectiv “storno la factura ... **neachitată**”, considerăm că petenta nu se încadra nici în situația prevăzută la lit.d) pentru a-și diminua baza impozabilă, fiind foarte precisă și aici condiția ce trebuie îndeplinită, respectiv ca beneficiarul să fie în faliment. De altfel, pentru neachitarea facturii petenta trebuia să se îndrepte împotriva beneficiarului folosind căile legale de recuperare a creanței comerciale și nicidecum să emită o factură în roșu.

Chiar în ipoteza în care petenta ar fi procedat corect prin emiterea facturii de stornare, încadrându-se la una din situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, în conformitate cu prevederile alin.(2) al art. 159 din Codul fiscal: ”În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d .” De asemenea, conform pct.20, alin.(1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal: În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

Așa cum s-a motivat pe larg la pct.1, subpct.1.1 din prezentul capitol, în cazul de față este vorba de o operațiune derulată efectiv, care nu putea fi anulată prin stornare.

Având în vedere aspectele detaliate mai sus, considerăm că petenta nu a procedat corect prin diminuarea bazei impozabile și implicit a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii iunie 2010 cu suma de **..lei** și, ca urmare, organul de control în mod corect a calculat ca TVA suplimentară această sumă.

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

2.2. Referitor la SC Z SRL..., jud....

Așa cum s-a detaliat la cap.I, pct.1, subpct.1.2 și pct.2, subpct.2.2, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă din lunile martie și iunie 2009 un număr de 4 facturi emise de SC Z SRL, în valoare totală de .. lei. Aferent acestor facturi, petenta a dedus TVA în sumă de

Starea de fapt referitoare la tranzacțiile dintre cele două societăți și la documentele în care acestea au fost reflectate este descrisă pe larg la pct.1, subpct.1.2 din prezentul capitol.

Fată de această stare de fapt, urmează a se stabili dacă petenta are drept de deducere a TVA aferentă unor facturi emise de SC Z SRL, în condițiile în care, la data emiterii facturilor această societate era în faliment iar conform hotărârii Tribunalului Comercial ..debitoare i s-a ridicat dreptul de a-și conduce activitatea, dreptul de a-și administra bunurile din avere și de a dispune de ele.

În drept sunt aplicabile prevederile art.45, alin. (1) și (2), art.46, alin.(1), art.47, alin.(1)-(4), (7) din Legea nr.85/2006, art.6, alin.(1) și (2) din Legea 82/1991 și ale art. 146, alin.(1) din Codul fiscal:

- art. 45 din Legea nr.85/2006

(1) *Dupa ramanerea irevocabila a hotararii de deschidere a procedurii toate actele si corespondenta emise de debtor, administratorul judiciar sau lichidator vor cuprinde, in mod obligatoriu si cu caractere vizibile, in limbile romana, engleza si franceza, **mențiunea in insolventa**, in insolvency, en procedure collective.*

(2) *După intrarea în reorganizare judiciară sau faliment, actele și corespondența vor purta, în condițiile prevazute la alin. (1), mențiunea în reorganizare judiciară, in judicial reorganisation, en redressement sau, după caz, în faliment, in bankruptcy, en faillite. După intrarea în procedura simplificată se va face, de asemenea, **mențiunea în faliment**, in bankruptcy, en faillite....*

- art. 46 din Legea nr.85/2006

(1) *In afara de cazurile prevazute la art. 49 sau de cele autorizate de judecatorul-sindic, toate actele, operatiunile si platile efectuate de debtor ulterior deschiderii procedurii sunt nule.*

- art. 47 din Legea nr.85/2006

(1) *Deschiderea procedurii ridică debitorului dreptul de administrare - constând în dreptul de a-si conduce activitatea, de a-si administra bunurile din avere si de a dispune de acestea -, daca acesta nu si-a declarat, în condițiile art. 28 alin. (1) lit. h) sau, după caz, art. 33 alin. (6), intenția de reorganizare.*

(2) *Cu excepția cazurilor prevăzute expres de lege, prevederile alin. (1) sunt aplicabile și bunurilor pe care debitorul le-ar dobândi ulterior deschiderii procedurii.*

(3) *Judecătorul-sindic va putea ordona ridicarea, în tot sau în parte, a dreptului de administrare al debitorului odată cu desemnarea unui administrator judiciar, indicând totodată și condiția de exercitare a conducerii debitorului de către acesta.*

(4) ***Dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune începerea falimentului***

(7) ***De la data intrării în faliment, debitorul va putea desfășura doar activitățile ce sunt necesare derulării operațiunilor lichidării.***

- art. 6 din Legea 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.***

Având în vedere prevederea de la art.46 alin(1) din Legea 85/2006, respectiv faptul că toate actele emise ulterior deschiderii procedurii sunt nule, este limpede că nici condiția prevăzută de art.146 din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere, nu poate fi îndeplinită.

- art.146, alin.(1) din Codul fiscal

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

În raport cu prevederile legale antecitate precum și cu hotărârea instanței comerciale care a dispus deschiderea procedurii de faliment și dizolvarea SC Z SRL, reiese că ulterior deschiderii procedurii (24.07.2008), reprezentarea, conducerea activității și administrarea bunurilor, inclusiv dreptul de a dispune de acestea a revenit lichidatorului judiciar numit. În aceste condiții, cele 4 facturi (filele ...) emise la datele de 10.03.2009, 30.03.2009, 14.06.2009 și 20.06.2009 de SC Z SRL, reprezentând prestări servicii de sortare, manipulare și încărcare lemn rotund rășinos, nu pot constitui documente justificative legale, având în vedere argumentele prezentate în detaliu la pct.1, subpct. 1.2 din prezentul capitol.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de control că petenta nu are drept de deducere a TVA în sumă de **... lei** aferentă facturilor emise de SC Z SRL după data intrării în faliment a contribuabilului respectiv.

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

2.3.Referitor la SC T SRL ...

Așa cum am detaliat la cap.I, pct.2, subpct.2.3, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă (în trim.III și IV 2009) 6 facturi reprezentând c/v prestări servicii, emise de SC T SRL. Aferent acestor facturi, petenta a dedus TVA în sumă de ... lei.

Organul de control a constatat, în mod corect, că SC T SRL este declarată **inactivă din data de 09.04.2009**, conform Ordinului președintelui ANAF nr. ../..2009, publicat în MO din data de2009. Ca urmare, din data de 01.05.2009 codul TVA i-a fost anulat. Astfel, coroborând prevederile art.11, alin.(1) din Codul fiscal cu cele ale art.145, alin.(1) și art.134, alin.(2) din același act normativ, organul de control nu a acordat drept de deducere a TVA în sumă de **.. lei**, aferentă facturilor emise de SC T SRL după data declarării ca inactiv a contribuabilului respectiv.

Fată de starea de fapt prezentată mai sus, urmează a se stabili dacă petenta are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi emise de SC T SRL, în condițiile în care, la data emiterii acestora, societatea furnizoare era declarată inactivă, iar începând cu data de 01.05.2009 codul de TVA i-a fost anulat.

În drept sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1¹) și alin.(1²) din Codul fiscal, art.3 din Ordinul ANAF nr. 605/2008, coroborate cu cele ale art. 146, alin.(1) și art.155, alin(5) din Codul fiscal:

- art.11 alin. (1¹) și alin.(1²) din Codul fiscal:

alin. (1¹) *“Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare.”*

alin.(1²) *“Nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

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.”

Potrivit art. 3 din Ordinul ANAF nr. 605/2008 persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA care figurează în lista contribuabililor inactivi li se anulează din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA cu data de întâi a lunii următoare publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a listei contribuabililor inactivi.

Ca urmare, începând cu data de 01.05.2009, pentru SC T SRL a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, astfel încât nu mai pot fi îndeplinite condițiile legale pentru deducerea TVA, respectiv cele prevăzute la art. 146, alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

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)

Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) numărul de ordine...;*
 - 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)*
-

Astfel, conform dispozițiilor legale antecitate, dreptul de deducere a TVA se poate exercita pe baza documentelor justificative care trebuiau să conțină, printre altele, codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului, cod care, așa cum am arătat mai sus a fost anulat din oficiu (din data de 01.05.2009) ca urmare a declarării ca inactiv a contribuabilului. În consecință, în cazul analizat, informațiile din cele 6 facturi referitoare la codul de înregistrare sunt ireale, documentele respective pierzându-și caracterul de documente justificative întocmite “conform legii” și, pe cale de consecință, nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat.

Așadar, în mod corect a stabilit organul de control că petenta nu are drept de deducere a TVA în sumă de **.. lei**, aferentă facturilor emise de SC T SRL după data declarării ca inactiv a contribuabilului respectiv.

Pentru aceste considerente, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Având în vedere faptul că pentru toate capetele de cerere referitoare la TVA contestația urmează a fi respinsă, în virtutea principiului de drept potrivit căruia “accessorium sequitur principale”, contestația privind accesoriile aferente TVA în sumă totală de **.. lei** urmează a fi respinsă.

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

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de **.. lei**, din care suma de **.. lei** reprezintă impozit pe profit, suma de **.. lei** reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit, suma de **.. lei** reprezintă taxă pe valoarea adăugată iar

suma de .. **lei** reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată. Pe cale de consecință, măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. /...2011 vor fi menținute.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru capătul de cerere privind diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2010, iar pe cale de consecință, vor fi menținute cele cuprinse în Dispoziția de măsuri nr. .../.....2011.

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

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,