

ABC

**DECIZIA nr. 498 din 29.07.2016** privind solutionarea  
contestației formulate de **ABC SRL**,  
cu sediul în ....., Sector x, Bucuresti, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată cu adresa înregistrată sub nr. ..., completată cu adresa nr. ... de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice cu privire la contestația formulată de ABC SRL.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .... îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX xxx/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de .... 2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **T lei** reprezentând:

- PC lei impozit pe profit;
- DC lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- PC lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- TC lei TVA;
- TD lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- PD lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este legal investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la ABC SRL pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014 – impozit pe profit și 01.01.2010-31.05.2015 pentru TVA urmare avizelor de inspecție fiscală nr. x/2014 și nr. z-y/2015.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SX xxx/2016, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de T lei pentru impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

**II.** Prin contestația formulată ABC SRL solicită desființarea deciziei de impunere nr. F-SX xxx/2016 susținând următoarele:

Deține și a prezentat facturi pentru toate achizițiile, acestea îndeplinind calitatea de document justificativ conform art. 155 alin. 5 lit. h din Codul fiscal, iar

achizițiile de marfă au fost înregistrate în contul 371, în momentul vânzării fiind descărcat pe cheltuieli costul mărfii vândute concomitent cu înregistrarea veniturilor.

Societatea susține că suma înscrisă în facturile de achiziție a fost tratată ca și cheltuială nedeductibilă, fără să se regăsească în conturile de cheltuieli, influențând în acest mod majorările și penalitățile calculate, posibil și impozitul pe profit, în cazul în care marfa achiziționată se afla în stocul menționat ca fiind existent la data de 31.05.2015.

Referitor la furnizorii radiați FZ1 SRL, FZ2 SRL, FZ3 SRL, FZ4 SRL, FZ5 SRL, FZ6 SRL, FZ7 SRL, FZ8 SRL, FZ9 SRL și FZ10 SRL societatea invocă, punctual, următoarele:

- achizițiile au fost efectuate înainte de data inactivării/radierii, fiind de acord cu tratamentul fiscal stabilit la inspecție pentru achizițiile efectuate după data radierii ori pentru societățile care nu au fost înregistrate niciodată în scop de TVA;

- nu acceptă să plătească impozite și taxe pentru faptul că ANAF nu reușește să verifice documentele acestor furnizori, unele aflate la administratorii judiciari, iar unele societăți nici măcar nu au fost declarate inactive;

- declarația 394 nedepusă de furnizori este o declarație informativă care se depune după emiterea facturii, iar achiziția a fost o decizie managerială, fără a putea fi influențată de depunerea ulterioară a acestei declarații.

Referitor la societățile care nu au răspuns la solicitările de prezentare înscrisuri FZ11 SRL, FZ12 SRL, FZ13 SRL, FZ14 SRL, FZ15 SRL, FZ16 SRL, FZ17 SRL, FZ18 SRL, FZ19 SRL, FZ20 SRL, FZ21 SRL, FZ22 SRL și FZ23 SRL societatea invocă, punctual, următoarele:

- acești furnizori nu figurează în baza contribuabililor inactivi, iar dacă și-au mutat sediul organele fiscale au mijloacele necesare să îi găsească în vederea verificării;

- nu se precizează faptul că facturile nu au fost emise de acești furnizori, iar la o eventuală inspecție fiscală se vor stabili și acestor furnizori diferențe de impozite și taxe, realizându-se o dublă impozitare;

- cu unele constatări este de acord, cu condiția ca tratarea ca nedeductibile a cheltuielilor să se facă la momentul înregistrării lor în contul de cheltuieli, nu la momentul achiziției.

Contestatoarea ABC SRL apreciază ca tendențioasă presupunerea organelor de control privind înregistrarea în evidența contabilă a facturilor de achiziție fără a avea o bază legală și reală și invocă jurisprudența europeană din cauza C-277/14 și jurisprudența Curții de Apel Craiova referitoare la dreptul de deducere, susținând că nu poate fi sancționată pentru faptele furnizorilor și desfășurarea de către aceștia de activități neautorizate.

Societatea susține că prezintă ca dovezi anexate în sprijinul contestației facturi de cumpărare și de vânzare, fără să le atașese în fapt contestației, după cum reiese din conținutul dosarului cauzei.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

În baza avizelor nr. x/2014 și nr. z-y/2015 societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale de către organele competente din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014 – impozit pe profit și 01.01.2010-31.05.2015 pentru TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții de bunuri și servicii care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, contrar prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și au considerat cheltuielile nedeductibile conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal pentru achizițiile realizate de la furnizorii analizați. În privința TVA, aceasta nu a fost admisă la deducere potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 coroborate cu cele ale art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, pentru facturile furnizorilor analizați existând suspiciunea că nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală.

Organele de inspecție fiscală au centralizat facturile de achiziții care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală pentru următoarele categorii de furnizori:

1. - societăți care au răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală de prezentare de înscrisuri și care au precizat că nu au avut relații comerciale cu ABC SRL, valoarea achizițiilor fiind în sumă de V1 lei (V1x lei pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014 și V1y lei pentru perioada ianuarie – mai 2015) și TVA aferentă în sumă de T1 lei;

2. - societăți care sunt radiate, valoarea achizițiilor fiind în sumă de V2 lei (pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014) și TVA aferentă în sumă de T2 lei, după cum urmează:

a) FZ1 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în lunile aprilie 2011, decembrie 2011 și decembrie 2012 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea furnizoare este radiată din data de 29.10.2012, declarată inactivă din 20.11.2012, scoasă din evidență ca plătitor de TVA din data de 02.08.2012 și aflată în insolvență din 27.06.2011;

- din adresa de răspuns a administratorului judiciar AJ1 SPRL nr. 145373/23.10.2015 reiese că societatea nu a mai derulat relații cu terțe societăți comerciale începând cu data de 27.06.2011;

b) FZ2 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în lunile februarie-martie 2011 (... lei – valoare fără TVA și ....lei - TVA);

- societatea furnizoare este radiată din data de 21.07.2011, scoasă din evidență ca plătitor de TVA din data de 22.07.2011 și aflată în faliment din 06.12.2010;

- nu au răspuns solicitărilor de informații ale organelor fiscale nici asociatul unic, nici administratorul judiciar al societății radiate;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

c) FZ3 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna februarie 2010 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea furnizoare este radiată din data de 15.05.2012 și nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

d) FZ4 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna decembrie 2010 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea a fost radiată din data de 23.09.2011 și scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu aceeași dată;

- societatea nu a depus declarațiile informative 394;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

- din adresa de răspuns a administratorului judiciar AJ2 IPURL nr. 866295/20.10.2015 reiese că lichidatorul nu a intrat în posesia actelor financiar-contabile ale societății și că nu are cunoștință despre emiterea unor facturi fiscale către ABC SRL în perioada 01.01.2010-31.05.2015;

e) FZ5 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna decembrie 2012 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea a fost radiată din data de 26.07.2005;

f) FZ6 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna ianuarie 2010 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea a fost radiată din data de 14.11.2011 și scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu aceeași dată;

- societatea a depus ultima declarația informativă 394 pentru semestrul I 2010 și are ca obiect de activitate comerțul cu ridicată al materialului lemnos și al materialelor de construcții și materialelor sanitare;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

- asociatul unic al societății furnizoare nu a putut fi contactat pentru a da relații cu privire la tranzacțiile derulate cu ABC SRL;

g) FZ7 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în perioada august – septembrie 2013 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);
- societatea a fost radiată din data de 31.01.2014 și scoasă din evidența plătitorilor de TVA din data de 02.11.2013;
- societatea nu a depus declarații informative 394 pentru perioada august-septembrie 2013 și are ca obiect de activitate intermediari în comerțul cu combustibili, minereuri, metale și produse chimice pentru industrie;
- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;
- din adresa de răspuns a administratorului judiciar AJ3 SPRL nr. 144148/13.10.2015 reiese că reprezentanții societății furnizoare nu au predat actele financiar-contabile conform art. 67 din Legea nr. 85/2014;

h) FZ8 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în lunile iunie 2010 și octombrie 2010 (... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);
- societatea a fost radiată din data de 07.10.2013;
- societatea a depus ultima declarație informativă aferentă semestrului I 2009 și ultimul decont de TVA în data de 14.01.2010 și are ca obiect de activitate fabricarea de articole confecționate din textile;
- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;
- asociatul unic al societății furnizoare nu a putut fi contactat pentru a da relații cu privire la tranzacțiile derulate cu ABC SRL;

i) FZ9 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în lunile ianuarie 2010, decembrie 2010 și ianuarie 2011 (.... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);
- societatea a fost radiată din data de 25.01.2012;
- nu a depus declarații informative 394 și nici deconturi de TVA și are ca obiect de activitate editarea ziarelor;
- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;
- asociatul unic al societății furnizoare nu a putut fi contactat pentru a da relații cu privire la tranzacțiile derulate cu ABC SRL;
- din adresa de răspuns a administratorului judiciar AJ4 IPURL nr. 145381/23.10.2015 reiese că reprezentanții societății furnizoare nu au luat legătura cu lichidatorul judiciar și nu au predat actele financiar-contabile;

j) FZ10 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna octombrie 2012 (... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);
- societatea a fost radiată din data de 16.01.2013 și scoasă din evidența plătitorilor de TVA începând cu aceeași dată;
- are ca obiect de activitate colectarea deșeurilor nepericuloase;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

- asociatul unic al societății furnizoare nu a putut fi contactat pentru a da relații cu privire la tranzacțiile derulate cu ABC SRL;

- din adresa de răspuns a administratorului judiciar AJ5 IPURL nr. 159203/11.12.2015 reiese că reprezentanții societății furnizoare nu au luat legătura cu lichidatorul judiciar și nu au predat actele financiar-contabile;

3. - societăți care nu au răspuns la solicitărilor organelor fiscale de prezentare de înregistrări, fie prin neprezentarea reprezentanților legali deși trimiterile poștale sunt confirmate de primire, fie prin returul trimitărilor poștale (motive "expirat termen de păstrare", "lipsă domiciliu" sau "destinatar mutat", valoarea achizițiilor fiind în sumă de V3 lei (V3x lei pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014 și V3y lei pentru perioada ianuarie – mai 2015) și TVA aferentă în sumă de T3 lei, după cum urmează:

a) FZ11 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în lunile iunie și iulie 2013 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate fabricarea uleiurilor și grăsimilor;

- în declarațiile informative 394 depuse pentru lunile iunie și iulie 2013 nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

b) FZ12 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna mai 2013 (... lei – valoare fără TVA și ... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate comerț cu ridicată al altor bunuri de uz gospodăresc;

- nu a depus declarația informativă 394 pentru luna mai/trimestrul II 2013;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

c) FZ13 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna decembrie 2012 (... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate intermediari în comerțul cu diverse produse și este încadrată ca firmă "fantomă" urmare sesizării penale nr. 132118/29.05.2013 a Gărzii Financiare privind declararea fictivă a sediului;

- a depus declarațiile informative 394 doar pentru semestrul II 2010 și semestrele I și II 2011;

- achizițiile sunt de "servicii amenjare spații de vot", fără a fi prezentate rapoarte de activitate sau orice alte documente care să justifice prestarea de servicii;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

d) FZ14 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna decembrie 2012 (... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea este declarată inactivă din data de 30.05.2011 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și are ca obiect de activitate comerț cu ridicată al îmbrăcăminte și încălțăminte;

- achizițiile sunt de "servicii amenjare spații de vot", fără a fi prezentate rapoarte de activitate sau orice alte documente care să justifice prestarea de servicii;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

e) FZ15 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în luna iulie 2013 (... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate comerț cu ridicată al produselor textile;

- în declarația informativă 394 depusă pentru trim. III 2013 nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

f) FZ16 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în trim. IV 2013 și luna februarie 2014 (.... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate fabricarea betonului;

- în declarațiile informative 394 depuse pentru trim. IV 2013 și trim. I 2014 nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

g) FZ17 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în trim. II 2011 și trim. IV 2012 (.... lei – valoare fără TVA și ..... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;

- pentru "servicii amenjare spații de vot" achiziționate n-au fost prezentate rapoarte de activitate sau orice alte documente care să justifice prestarea de servicii;

- în declarația informativă 394 depusă pentru trim. II 2011 nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client, iar pentru luna decembrie 2012 nu s-a depus declarație informativă;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

h) FZ18 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în trim. I 2010 (.... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 26.04.2011 are ca obiect de activitate comerț cu ridicată al produselor textile;

- ultima declarație informativă 394 a fost depusă pentru semestrul I anul 2009;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

i) FZ19 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în trim. III 2010 (.... lei – valoare fără TVA și ..... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale;

- nu a depus declarații informativă 394;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

j) FZ20 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în trim. IV 2012 și trim. III 2013 (.... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate intermedierea în comerțul cu produse alimentare, băuturi și tutun;

- societatea a fost declarată inactivă din data de 05.03.2015;

- în declarațiile informativă 394 depuse pentru trim. IV 2012 și trim. III 2013 nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

k) FZ21 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în anul 2015 (.... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate comerț cu ridicată al încălțăminte și îmbrăcăminte;

- în declarațiile informativă 394 depuse nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

l) FZ22 SRL:

- s-au evidențiat și declarat facturi de achiziții în trim. II 2011, trim. III 2013 și trim. IV 2013 (.... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate fabricarea altor articole de beton, ciment și ipsos;

- în declarațiile informativă 394 depuse nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară;

m) FZ23 SRL:

- s-a evidențiat și declarat o singură factură de achiziție pentru luna ianuarie 2011 (..... lei – valoare fără TVA și .... lei - TVA);

- societatea are ca obiect de activitate comerț cu ridicată al altor bunuri de uz gospodăresc;

- în declarația informativă 394 depusă pentru trim. I 2011 nu s-au declarat ca fiind derulate tranzacții cu ABC SRL în calitate de client;

- facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016 reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de obligații fiscale, după cum urmează:

a) PC lei impozit pe profit aferent unei baze suplimentare de VI lei prin raportare la impozitul minim pentru anul 2010, pierderea fiscală declarată de societate pentru anul 2011 și cheltuieli nedeductibile cu marfa achiziționată de la furnizorii menționați anterior în sumă de VX lei (diferența de VY lei până la VW lei fiind aferentă perioadei ianuarie – mai 2015 care nu a făcut obiectul inspecției fiscale la impozitul pe profit);

b) DC lei majorări/dobânzi de întârziere și PC lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate pentru perioada 26.04.2010-31.12.2015;

c) TC lei diferență suplimentară de TVA urmare neacceptării la deducere a TVA aferentă achizițiilor de la cele trei categorii de societăți furnizoare menționate anterior;

d) TD lei dobânzi/majorări de întârziere și PD lei penalități de întârziere aferente TVA, calculate pentru perioada 26.04.2010-25.09.2015.

### **3.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de V1h lei și TVA în sumă de T1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra acestor sume, în condițiile în care contestatoarea nu aduce niciun argument cu privire la nedatorarea sumelor stabilite prin decizia de impunere contestată.*

**În fapt**, prin contestația formulată ABC SRL **solicită desființarea în totalitate** a deciziei de impunere nr. F-SX xxx/2016, **dar aduce argumente numai în privința debitelor** stabilite în urma inspecției fiscale în cazul achizițiilor de la societăți radiate și de la societăți care nu au răspuns la solicitările de prezentare înscrisuri (pct. 2 și 3 din cele prezentate în precedent), **fără să aducă niciun argument în privința debitelor aferente achizițiilor de la societățile care au răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală de prezentare de înscrisuri**

**și care au precizat că nu au avut relații comerciale** cu ABC SRL (pct. 1 din precedent).

Conform organelor de inspecție fiscală, valoarea achizițiilor de la societățile care au declarat că nu au avut relații comerciale cu societatea, respectiv că nu au emis/primit facturi în raport cu ABC SRL este de V1 lei și TVA aferentă în sumă de T1 lei (pg. 5/43 din raport), iar din anexa nr. 7 reiese că pentru perioada ianuarie 2010 – decembrie 2014 ce a făcut obiectul inspecției pentru impozitul pe profit valoarea achizițiilor este de V1x lei, sumă ce a fost considerată cheltuială nedeductibilă fiscal și căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de V1x lei x 16% = V1h lei.

**În drept**, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**,

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. **Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.**

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Având în vedere că societatea ABC SRL nu a adus niciun argument de fapt și de drept în privința debitelor stabilite pentru achizițiile efectuate de la furnizori care au răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală de prezentare de înscrisuri și care au precizat că nu au avut relații comerciale cu aceasta, urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru căpătul de cerere privind debitele aferente reprezentând impozit pe profit în sumă de V1h lei și TVA în sumă de T1 lei.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de PC-V1h lei și TVA în sumă de T2+T3 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestației pentru debitele contestate, în condițiile în care pentru aspectele constatate în urma inspecției fiscale și care fac obiectul contestației a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul București.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile și TVA aferente achizițiilor de la societăți radiate și de la societăți care nu au răspuns la solicitările de prezentare înscrisuri (pct. 2 și 3 din cele prezentate în precedent).

Pentru a stabili nedeductibilitatea organele de inspecție fiscală au reținut că este vorba de achiziții de la societăți radiate, inactive ori care nu au dat curs solicitărilor de prezentare de înscrisuri, care au alt obiect de activitate decât cel corespunzător achizițiilor efectuate de societate, care nu au declarat tranzacțiile în declarațiile informative, iar facturile de achiziții au fost plătite în numerar, la limita plafonului legal de 5.000 lei, existând suspiciunea că s-a evitat efectuarea plăților prin decontare bancară.

Organele de inspecție fiscală au apreciat, referitor la operațiunile consemnate în facturile respective, din mijloacele probante analizate rezultă nerealitatea acestora, generată de fictivitatea înscrisurilor definită conform prevederilor art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 (pg. 19/43 din raportul de inspecție fiscală).

Prin sesizarea penală nr. SZP/2016, înregistrată la Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Tribunalul București în data de 14.04.2016 organele de inspecție fiscală au solicitat cercetarea aspectelor rezultate în urma inspecției fiscale parțiale realizate la ABC SRL care pot constitui împrejurări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală.

În sesizare organele de inspecție fiscală menționează că facturile fiscale care au ca furnizori societățile menționate în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală nu au fost emise de acestea, fiind vorba de înscrisuri fictive în înțelesul art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 și, având în vedere că împrejurările descrise în raport sunt susceptibile a întruni elementele constitutive ale faptei prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, au solicitat inițierea demersurilor specifice vizând stabilirea existenței ori inexistenței faptelor, identificarea și tragerea la răspundere penală a făptuitorilor și recuperarea prejudiciilor la nivelul debitelor cuantificate în raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, conform art. 277 "Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă" alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la momentul formulării contestației:

**"Art. 277. - (1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control **a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;**

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți".

Din sesizarea penală nr. SZP/2016 rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au considerat că societatea ABC SRL a diminuat obligațiile datorate bugetului de stat urmare achizițiilor de la furnizori pe baza unor facturi apreciate ca fiind fictive, motiv pentru care au solicitat efectuarea cercetărilor în vederea constatării **existenței ori inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevazute la art. 9 din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

"Art. 9. - (1) **Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:**

[...]

**c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...]"**.

În materia impozitului pe profit și a TVA, potrivit art. 21, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"Art. 21. - (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.

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii **nu pot justifica necesitatea prestării** acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

**r) 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".**

”Art. 145. - (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. - (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 ori 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 [...]**”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-SX xxx/2016, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, **în speță se pune problema înregistrării de operațiuni care au la bază înscrieri/facturi fictive și pentru care există suspiciunea că nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală** (pg. 2 din sesizare) și care au condus la crearea de avantaje fiscale constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Se reține că practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de

Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv ( a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

De asemenea, potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependentă**, având în vedere că în speță se ridică problema diminuării impozitelor datorate bugetului general consolidat **prin fapte de evaziune fiscală**, inclusiv prin înregistrarea unor achiziții de bunuri și servicii pe bază unor **documente/facturi considerate fictive**, fiind introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală, fapte pentru care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul București. În cursul cercetării penale, constatările organelor de inspecție fiscală vor fi analizate și evaluate de organele de urmărire penală competente, inclusiv prin dispunerea efectuării unor expertize de specialitate, de natură să releve dacă facturile de achiziții de la furnizorii menționați în anexa nr. 7 la RIF sunt sau nu sunt fictive.

Se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut ca nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedura penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedura civilă] potrivit carora “hotărârea definitivă a instanței penale *are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Referitor la procedura administrativă, în Decizia nr. 95/2011 Curtea Constituțională reiterează că “În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri *este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă*. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Rezultă că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curtii Constituționale mai sus enunțate, tinând seama ca Administrația Sector x a Finanelor Publice a înaintat sesizarea penală nr. **SZP/2016** având la bază

constatările din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016 (preluate ulterior și în procesul-verbal nr. 12/26.01.2016), constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-SX xxx/2016 contestată, astfel că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preîntâmpina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește **fictivitatea documentelor aferente achizițiilor** pentru care societatea contestatoare și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației*, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge dintr-o atare situație.

Având în vedere cele de mai sus, pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”Art. 277. - (3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea** sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă *este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.*”

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației formulată de societatea ABC SRL pentru impozitul pe profit în sumă de PC-V1h lei și TVA în sumă de T2+T3 lei aferentă achizițiilor de la furnizori indicați de societate în contestație, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

### **3.3. Referitor la accesoriile contestate în cuantum de DC+PC+TD+PD lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestației pentru accesoriile contestate, în condițiile în care acestea nu sunt departajate în funcție de constatările rezultate în urma inspecției fiscale, iar o parte a acestora este aferentă debitelor pentru care soluționarea contestației a fost suspendată.*

**În fapt**, în urma inspecției fiscale au fost stabilite suplimentar debite reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și accesoriile aferente în sumă de DC+PC+TD+PD lei, din care:

- DC lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- PC lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- TD lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- PD lei penalități de întârziere aferente TVA.

Accesoriile au fost *calculate pe cumulat, fără ca* în anexa nr. 8 la RIF *acestea să fie defalcate pe debite în funcție de constatările* pentru achizițiile de la cele trei categorii de furnizori analizați în raportul de inspecție fiscală, din care ABC SRL și-a motivat contestația numai cu privire la constatările în legătură cu furnizorii radiați și furnizorii care nu au răspuns la solicitările de prezentare înscrisuri (și pentru care soluția este de suspendare a soluționării contestației conform pct. 3.2 din prezenta decizie).

**În drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**".

"Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferențele suplimentare** de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează **începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia** inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor**".

În speță, se reține faptul că accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală pe cumulat, atât pentru debitele pentru care contestația a fost respinsă ca nemotivată conform pct. 3.1 din prezenta decizie, cât și pentru debitele pentru care soluționarea contestației a fost suspendată conform pct. 3.2 din prezenta decizie, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate face o departajare a acestora, urmează ca soluționarea contestației pentru accesoriile în sumă cumulată de DC+PC+TD+PD lei să fie suspendată în aceleași condiții de la pct. 3.2 și, la reluarea procedurii de soluționare, acestea să fie recalculat în funcție de soluționarea contestației pentru debitele de la pct. 3.2 din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 269 alin. (1) lit. c), art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a) și alin. (3)-(4) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

## DECIDE

1. Respinge ca nemotivată contestația formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX xxx/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016 de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice pentru impozitul pe profit în sumă de **V1h lei** și TVA în sumă de **T1 lei**.

2. Suspendă soluționarea contestației formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX xxx/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/2016 de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice pentru impozitul pe profit în sumă de **PC-V1h lei**, TVA în sumă de **T2+T3 lei**, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **DC lei**, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **PC lei**, dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de **TD lei** și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de **PD lei**,

procedura administrativa urmează a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.