

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 1592 din 29 iulie 2016**

Cu adresa nr. ....../.....2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești sub nr. ....../.....2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..... a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din ..... 2016* emisă de A.J.F.P. .... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din ..... 2016.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei - impozit pe profit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile** prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

**I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:**

*"[...] Prin Raportul de inspecție fiscală ...../.....2016 (în continuare "RIF"), organele fiscale au recalificat, în temeiul art. 11 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, operațiunile derulate cu 3 dintre (numeroșii) furnizori ai subscrisei, respectiv S S.R.L., A S.R.L. și V S.R.L. în anul 2014, considerând că aceste operațiuni ar fi fost fictive, deoarece respectivii furnizori nu și-ar fi declarat operațiunile respective și nu și-ar fi achitat obligațiile fiscale. [...] prin urmare cheltuielile aferente operațiunilor înscrise în facturi au fost considerate nedeductibile. [...]*

*III. Nelegalitatea RIF și a Deciziei de impunere. Actele administrative-fiscale sunt nelegale și netemeinice, fiind emise cu încălcarea normelor și principiilor Codului fiscal, respectiv cu ignorarea situației de fapt fiscale reale.*

*III.1. Taxa pe valoare adăugată și, respectiv, accesoriiile aferente TVA au fost stabilite cu ignorarea situației de fapt fiscale reale, respectiv cu încălcarea prevederilor Codului fiscal.*

*Astfel cum am arătat și când am prezentat situația de fapt, organele de control au reconsiderat operațiunile realizate de subscrisa cu cele trei societăți comerciale, față de faptul că acestea din urmă nu și-ar fi respectat obligațiile legale de a declara operațiunile realizate și de a plăti contribuțiile către bugetul de stat, și au refuzat să recunoască dreptul subscrisei la deducerea TVA achitată respectivelor societăți furnizoare, calculând totodată și majorări de întârziere.*

*Or, un astfel de tratament aplicat subscrisei de organele de control este nelegal și netemeinic, deoarece:*

*(i) ignoră situația de fapt fiscală reală (faptul că la momentul realizării operațiunilor respective societăți erau agenți economici activi, beneficiau de un cod valid de TVA etc., iar subscrisa nu putea în mod obiectiv să cunoască faptul că ulterior aceștia nu își vor mai îndeplini obligațiile fiscale), iar pe de altă parte,*

*(ii) stabilește în sarcina subscrisei o obligație fiscală nedatorată, dispusă cu încălcarea unor reguli și principii generale în materie fiscală (principiul neutralității taxei, principiul aplicării unitare, principiul rolului activ și al bunei-credințe). [...]*

*Așadar, pentru a recunoaște dreptul de deducere, legea stabilește două condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ:*

- *Operațiunea să fie efectuată în scopul utilizării în cadrul unor operațiuni taxabile;*
- *Societatea să dețină o factură, întocmită în conformitate cu prevederile art. 155 C. fisc., pentru a dovedi sumele pe care dorește să i se recunoască deducerea TVA.*

*Or, ambele condiții prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA sunt îndeplinite în cauză. [...]*

*În concluzie, întrucât:*

*- produsele menționate în facturile emise de acești furnizori au fost achiziționate pentru a fi prelucrate, transformate în produse finite și vândute de subscrisa, în scopul obținerii de profit sau au fost livrate altor clienți în calitate de mărfuri, astfel că este îndeplinită condiția prevăzută de art. 145 alin. 2 lit. a) C. fiscal.*

*- pentru toate operațiunile subscrisa deține facturi fiscale întocmite în conformitate cu art. 155 C. fiscal, facturi ce au fost achitate prin instrumente de plată bancare de către subscrisa.*

rezultă că operațiunile realizate de subscrisa îndeplineau condițiile de deductibilitate, astfel că refuzul de a recunoaște dreptul de deducere este nelegal și netemeinic.

Totodată, față de caracterul accesoriu al penalităților și majorărilor, acestea sunt de asemenea nelegal stabilite în sarcina subscrisei, conform principiului *accessorium sequitur principale*.

(iii) Recalificarea operațiunilor, în temeiul art. 11 din Codul fiscal, este nelegală.

Astfel, ipoteza textului de lege invocat de autoritățile fiscale are în vedere situația când, la momentul realizării tranzacției, una dintre societăți este declarată inactivă sau i-a fost anulat codul de TVA și acest lucru a fost cunoscut de cocontractant.

În cazul tranzacțiilor realizate de subscrisa, toți cei trei furnizori erau activi la data realizării operațiunilor și beneficiau de un cod valid de TVA. Subscrisa nu putea cunoaște la momentul realizării operațiunilor că, în viitor, furnizorii subscrisei nu își vor declara operațiunile comerciale realizate, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale. [...]

(iv) Încălcarea principiului neutralității taxei pe valoare adăugată [...]

Așa cum am menționat mai sus, măsurile la care a fost obligată societatea noastră prin RIF și prin Decizia de impunere, semnifică plata către statul român a taxei pe valoarea adăugată (în condițiile în care a mai plătit-o o dată către furnizori) fără ca subscrisa să o poată recupera de la furnizorii către care a efectuat deja plata, în condițiile în care, conform principiului neutralității, impactul operațiunii asupra societății noastre trebuie să fie zero.

[...], în absența dovedirii în mod obiectiv a conivenței între contribuabilul controlat și societățile cu comportament fiscal inadecvat, nu s-ar putea refuza dreptul de deducere a TVA, abordarea autorităților fiscale fiind vădit contrară jurisprudenței constante a CJUE. [...]

III.2. Impozitul pe profit și accesoriile aferente impozitului pe profit au fost stabilite în mod nelegal și netemeinic. [...]

Și din perspectiva impozitului pe profit, reținerea prevederilor art.11 C. fiscal nu prezintă vreo relevanță, deoarece situația din speță nu se circumscrie ipotezei avută în vedere de textul legal invocat, potrivit căreia starea de inactivitate sau comportamentul fiscal neadecvat în general trebuie să existe la data realizării operațiunii și să fie cunoscută de cocontractant.

Cheltuielile efectuate de subscrisa cu mărfurile achiziționate de la societățile S S.R.L., V S.R.L. și A S.R.L. au îndeplinit criteriul general de deductibilitate, prevăzut de art.21 C. fiscal, în sensul că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Nu doar cheltuielile cu aceste produse au fost înregistrate în contabilitate, ci și veniturile obținute în urma comercializării respectivelor bunuri, astfel că, a crescut baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit, crescând totodată și impozitul achitat de subscrisa.

Pe cale de consecință, era perfect justificat ca subscrisa să trateze cheltuielile cu achiziționarea produselor de la cei trei furnizori, drept cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. [...]

Față de situația de fapt descrisă în speță, toate tranzacțiile efectuate de subscrisa cu cei trei agenți economici au avut scop economic ce a constat în: aprovizionarea cu marfă - recepție marfă - achitarea mărfii prin sistem bancar - prelucrarea materiei prime, vânzarea produsului finit - colectarea TVA - calcul impozit profit - declarare fiscală - plata impozitelor.

Mai mult, cheltuiala a fost necesară și efectivă, deoarece în lipsa aprovizionării cu materii prime nu ar fi fost posibilă producția înregistrată de societatea subscrisă, astfel că nici veniturile impozabile nu s-ar fi realizat la același nivel.

Subscrisa și-a îndeplinit obligațiile comerciale și fiscale în raport cu aceste tranzacții, respectiv a dedus TVA din facturile de aprovizionare pe care a achitat-o furnizorului prin sistem bancar.

Totodată, față de caracterul accesoriu al penalităților și majorărilor, și ținând cont de faptul că obligația principală a fost în mod nelegal stabilită, acestea sunt de asemenea nelegal stabilite în sarcina subscrisei, conform principiului *accessorium sequitur principale*. [...]"

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din ..... 2016 încheiat de A.J.F.P. .... la S.C. "....." S.R.L. din ....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din ..... 2016, s-au stabilit următoarele:**

"[...] Impozit pe profit [...]"

Pentru anul 2014, în conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea a determinat profit impozabil în sumă de .... lei. Organele de inspecție fiscală au determinat profit impozabil în sumă de .... lei (anexa nr. 5). Diferența în sumă de ..... lei se compune din: [...]"

..... lei reprezentând cheltuieli înregistrate de societate pentru care organele de inspecție nu au acordat drept de deducere.

Au fost înregistrate 17 facturi de la SC S SRL, CUI ....., în valoare totală de .... lei, din care ..... lei baza impozabilă. Din consultarea bazei de date ANAF rezultă că SC S SRL nu a depus nicio declarație D394, D300 și D 101 și nici situațiile financiare aferente anului 2014. Din nota explicativă dată de administratorul societății cu privire la locul de unde au fost livrate materiile prime înscrise în facturi, reiese că acestea nu au fost ridicate de la adresa înscrisă pe facturi și avizele de expediție, respectiv adresa sediului social al furnizorului. Având în vedere că furnizorul are comportament de tip fantomă, că nu există furnizori care să declare livrări de mărfuri către societatea SC S SRL, și că societatea nu deține spații de depozitare, puncte de lucru și personal angajat așa cum reiese din

Procesul Verbal nr. ..../.....2015 încheiat de DGRAF - Direcția Regională Antifraudă Alexandria și ținând seama de neconcordanța între locul de livrare efectivă a mărfurilor și datele înscrise în avizele de expediție, organele de inspecție fiscală apreciază că operațiunile înscrise în facturile respective sunt fictive.

Au fost înregistrate 4 facturi de la SC V SRL, CUI ....., în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei baza impozabilă. Din consultarea bazei de date ANAF rezultă că SC V SRL nu a declarat livrările în declarația D394 și D300 aferente lunii ianuarie și aprilie 2014. De asemenea, această societate nu a depus bilanțul aferent anului 2014.

Au fost înregistrate 3 facturi de la SC A SRL, CUI ....., în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei baza impozabilă. Din consultarea bazei de date ANAF rezultă că SC A SRL nu a declarat livrările în declarația D394 și D300 aferente lunii ianuarie 2014. De asemenea, această societate nu a depus bilanțul aferent anului 2014.

Având în vedere că asupra provenienței facturilor înregistrate de la furnizorii menționați anterior există suspiciunea că astfel de înregistrări conțin operațiuni fictive în sensul art. 2 din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și nu îndeplinesc calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate în înțelesul art. 6, alin. 1 din Legea 82/1991, organele de inspecție au procedat la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea 571, în sensul că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile. Au fost încălcate prevederile art. 19, alin. 1 și ale art. 21, alin. 4, lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Pentru anul 2014, societatea a înregistrat și declarat impozit pe profit în sumă de ..... lei.

Aferent profitului impozabil determinat de organele de inspecție fiscală, a fost calculat impozit pe profit în sumă de ..... lei. Diferența în sumă de ..... lei reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar. [...]

Pentru întreaga perioadă verificată, societatea a determinat impozit pe profit în sumă de ..... lei și a declarat impozit pe profit în sumă de ..... lei. Urmare constatărilor inspecției fiscale, a fost stabilit impozit pe profit în sumă de ..... lei. Pentru diferența în sumă de ..... lei se emite decizie de impunere.

În conformitate cu art. 120, 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].

#### T.V.A. DEDUCTIBILĂ

Pentru perioada 01.10.2013-31.12.2015 societatea a determinat T.V.A. deductibilă în sumă de .... lei, față de .... lei TVA deductibilă determinată de către organele de inspecție fiscală (anexa nr. 6). Diferența în sumă de ..... lei exclusă de la deducere reprezintă TVA dedusă nelegal de societate și se compune din:

- ..... lei, aferentă facturilor de la SC S SRL, CUI ..... înregistrate în evidența contabilă în valoare totală de ..... lei. [...]

- .... lei aferentă facturilor de la SC A SRL, CUI ....., în valoare totală de ..... lei. [...]

- ..... lei aferentă facturilor de la SC V SRL, CUI ....., în valoare totală de ..... lei. [...]

[...] organele de inspecție au procedat la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea 571, în sensul că TVA a fost considerată nedeductibilă. Au fost încălcate prevederile art. 146 alin (1) lit a) și 155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal republicată. [...]

În perioada verificată, societatea a înregistrat TVA de plată în sumă de ..... lei și a declarat TVA de plată în sumă de ..... lei. Diferența în sumă de ..... lei reprezintă TVA suplimentară stabilită ca urmare a nedeclarării. [...]

Urmare celor constatate, se va emite decizie de impunere pentru suma de ..... lei (..... lei TVA exclusă de la deducere + ..... lei TVA de plată nedeclarată) [...].

În conformitate cu art. 120, 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. .... din ..... 2016** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. .... la S.C. "....." S.R.L. din ....., a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01 octombrie 2013 - 31 decembrie 2015, având în vedere și rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de ..... lei, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

În urma verificărilor efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată**, care au cuprins perioada 01 octombrie 2013 - 31 decembrie 2015, s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de ..... lei, aferent căreia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2016, act administrativ fiscal contestat parțial de societatea comercială.

Prin contestația formulată, S.C. "....." S.R.L. solicită revocarea în parte a deciziei de impunere, în sensul exonerării acesteia de la plata următoarelor sume: ..... lei reprezentând TVA din relațiile comerciale cu societatea S S.R.L., societatea A S.R.L. și societatea V S.R.L.; ..... lei reprezentând majorări și penalități aferente TVA; ..... lei reprezentând impozit pe profit din relațiile comerciale cu societatea S S.R.L., societatea A S.R.L. și societatea V S.R.L.; ..... lei reprezentând majorări și penalități aferente impozitului pe profit.

Însă, în Decizia de impunere nr. .... din ..... 2016 au fost înscrise ca obligații de plată următoarele: ..... lei impozit pe profit; ..... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit (..... lei + ..... lei); ..... lei TVA de plată; ..... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA de plată (..... lei + ..... lei).

Conform prevederilor art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat."

Având în vedere cele prezentate mai sus rezultă că, în ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile aferente, obiect al contestației îl poate reprezenta doar suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit și suma de ..... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, sume înscrise în Decizia de impunere nr. .... din ..... 2016, astfel că pentru diferența în sumă de ..... lei reprezentând impozit pe profit și ..... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente, care nu se regăsește în actul administrativ fiscal atacat, se va respinge contestația ca fiind fără obiect, în baza prevederilor art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015.

De asemenea, societatea comercială contestă doar obligațiile fiscale rezultate din reconsiderarea tranzacțiilor desfășurate cu S.C. S S.R.L., S.C. A S.R.L. și S.C. V S.R.L..

Din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că relațiile comerciale cu cei trei furnizori de mai sus s-au desfășurat în anul 2014. Din reconsiderarea la inspecția fiscală a acestor tranzacții au rezultat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei.

Aferent anului 2014 la inspecția fiscală au fost constatate și alte deficiențe - necontestate de agentul economic, respectiv: ..... lei cheltuieli de protocol peste limita legală, nedeductibile fiscal; ..... lei cheltuieli cu materiile prime, nedeductibile fiscal; ..... lei contravaloare producție finită majorată eronat, sumă care a corectat veniturile; ..... lei descărcarea eronată a gestiunii de produse finite, corectată de societate, luată în calcul la inspecția fiscală pentru determinarea veniturilor, astfel că pe total an 2014 a rezultat profit impozabil suplimentar în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei - ..... lei - ..... lei), căruia îi corespunde o diferență de impozit pe profit în sumă de ..... lei.

Impozitul pe profit în sumă de ..... lei înscris în decizia de impunere reprezintă diferența între impozitul pe profit stabilit la inspecția fiscală și impozitul pe profit determinat de agentul economic.

Conform prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] c) motivele de fapt și de drept."

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în ceea ce privește impozitul pe profit, societatea comercială a prezentat motivele de fapt și de drept doar pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2014 și pentru accesoriile aferente în sumă de ..... lei, astfel că pentru diferența în sumă de ..... lei reprezentând impozit pe profit și diferența în sumă de ..... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru care nu au fost prezentate motivele de fapt și de drept, se va respinge contestația ca nemotivată, în baza prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015.

**Referitor la suma totală de ..... lei contestată și motivată, din care ..... lei impozit pe profit, ..... lei TVA de plată și ..... lei accesorii aferente (..... lei + .... lei), precizăm următoarele:**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014, S.C. "....." S.R.L. și-a diminuat rezultatul fiscal cu contravaloarea achizițiilor de bunuri în sumă de .... lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de .... lei în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, nefiind justificată realitatea tranzacțiilor. Astfel:

**a)** Societatea comercială a înregistrat achiziții de bunuri (metraj, pilotă, pungi lenjerie, țesătură) de la furnizorul **S.C. S S.R.L.**, în baza unui număr de 17 facturi emise în perioada octombrie - decembrie 2014, pentru care a înregistrat cheltuieli în sumă de .... lei și a dedus TVA în sumă de ..... lei.

Din consultarea bazei de date A.N.A.F. a rezultat că furnizorul S.C. S S.R.L. nu a depus nicio declarație cod 394, cod 300 și cod 101 și nici situațiile financiare aferente anului 2014 și, de asemenea, nu există furnizori care să declare livrări de mărfuri către societatea S S.R.L..

Societatea nu deține spații de depozitare, puncte de lucru și personal angajat, necesare desfășurării activității principale declarate.

Din nota explicativă dată de administratorul societății cu privire la locul de unde au fost livrate materiile prime înscrise în facturi, a rezultat că acestea nu au fost ridicate de la adresa înscrisă pe facturi și avizele de expediție, respectiv adresa sediului social al furnizorului. De asemenea, administratorul societății a precizat că furnizorul de mai sus își desfășura activitatea în cadrul complexului comercial Dragonul Roșu - București.

În Procesul verbal nr. ..../.....2015 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Alexandria la S.C. .... S.R.L. se menționează:

*"[...] La data de .....2015 echipa de control s-a deplasat în ....., locație unde este declarat sediul social și domiciliul fiscal al societății S SRL.*

*S-a constatat că la această adresă nu se desfășoară activitate economică iar la momentul controlului nu a putut fi identificată nicio persoană.*

*Menționăm că operatorul economic verificat nu are declarate puncte de lucru, astfel încât nu a putut fi contactat niciun reprezentant legal al acestuia și nu au putut fi verificate documentele financiar-contabile.*

*Urmare a accesării aplicației informatice FISCNET a rezultat că societatea S SRL nu a depus la organul fiscal teritorial declarațiile și deconturile de TVA aferente activității derulate. De asemenea s-a constatat că S SRL nu a avut salariați de la înființare până în prezent și nu a depus declarațiile nr. 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.*

*S SRL nu a efectuat importuri sau achiziții intracomunitare în anul 2014, nu a depus declarații fiscale la organul fiscal teritorial și nu a achitat la bugetul de stat sume cu titlu de TVA.*

*Din consultarea aplicației CLYNX rezultă că deși S SRL nu a declarat livrări de mărfuri în cursul anului 2014, există un număr de 9 operatori economici care au declarat achiziții de mărfuri în valoare de ..... lei de la aceasta, printre acestea fiind și SC ..... SRL.*

*Întrucât nu există furnizori care să declare livrări de mărfuri către societatea S SRL, considerăm că aceasta la rândul ei nu putea efectua livrări de țesături către SC ..... SRL, operațiunile respective fiind fictive. [...]"*

**b)** Societatea comercială a înregistrat achiziții de bunuri (material textil) de la furnizorul **S.C. V S.R.L.**, în baza unui număr de 5 facturi emise în lunile ianuarie 2014 (4 facturi de achiziție) și aprilie 2014 (o factură de stornare), pentru care a înregistrat cheltuieli în sumă de ..... lei și a dedus TVA în sumă de ..... lei.

Administratorul societății verificate a precizat în nota explicativă că furnizorul de mai sus își desfășura activitatea în cadrul complexului comercial Dragonul Roșu - București.

Din consultarea bazei de date A.N.A.F. a rezultat că S.C. V S.R.L. nu a declarat livrările în declarațiile cod 394 și cod 300 aferente lunilor ianuarie și aprilie 2014. De asemenea, această societate nu a depus bilanțul aferent anului 2014.

În Procesul verbal nr. ..../.....2015 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Alexandria la S.C. .... S.R.L. se menționează:

*"[...] La data de .....2015 echipa de control s-a deplasat în ....., locație unde este declarat sediul social și domiciliul fiscal al societății V SRL.*

*S-a constatat că la această adresă nu se desfășoară activitate economică iar la momentul controlului nu a putut fi identificată nicio persoană.*

A fost contactat telefonic administratorul blocului, domnul R. Ș., care ne-a comunicat că proprietar al apartamentului cu nr. ....., unde este declarat sediul societății V SRL, este domnul M. F.. Administratorul imobilului a mai precizat că proprietarul M. F. nu are cunoștință de modul în care a fost declarat sediul social al societății V SRL în apartamentul pe care îl deține.

Menționăm că operatorul economic verificat nu are declarate puncte de lucru, astfel încât nu a putut fi contactat niciun reprezentant legal al acestuia și nu au putut fi verificate documentele financiar-contabile.

Urmare a accesării aplicației informatice FISCNET a rezultat că societatea V SRL nu a avut salariați de la înființare până în prezent și nu a depus declarațiile nr. 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.

V SRL a efectuat un număr de 19 importuri pentru care a achitat TVA în vamă în sumă de ..... lei.

Din consultarea aplicației CLYNX rezultă că V SRL a declarat în cursul anului 2014 achiziții de mărfuri de pe piața internă în valoare de ..... lei respectiv livrări de mărfuri în valoare de ..... lei. [...]."

**c) Societatea comercială a înregistrat achiziții de bunuri (țesătură) de la furnizorul S.C. A S.R.L., în baza unui număr de 3 facturi emise în luna ianuarie 2014, pentru care a înregistrat cheltuieli în sumă de ..... lei și a dedus TVA în sumă de ..... lei.**

Administratorul societății verificate a precizat în nota explicativă că furnizorul de mai sus își desfășura activitatea în cadrul complexului comercial Dragonul Roșu - București.

Din consultarea bazei de date A.N.A.F. a rezultat că S.C. A S.R.L. nu a declarat livrările în declarațiile cod 394 și cod 300 aferente lunii ianuarie 2014. De asemenea, această societate nu a depus bilanțul aferent anului 2014.

În Procesul verbal nr. .... / ..... 2015 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Alexandria la S.C. .... S.R.L. se menționează:

"[...] La data de ..... 2015 echipa de control s-a deplasat în ....., locație unde este declarat sediul social și domiciliul fiscal al societății A SRL.

S-a constatat că la această adresă nu se desfășoară activitate economică iar imobilul respectiv este într-o stare avansată de degradare.

La această adresă locuiește doamna B. G. (cetățean de etnie romă) care este proprietar al imobilului [...].

Din discuțiile purtate cu proprietara B.G. a rezultat că la această adresă nu s-a desfășurat până în prezent activitate economică. Aceasta a precizat că a pus la dispoziția unui cetățean chinez în baza unui contract de comodat (pe care nu îl mai deține) o cameră din apartamentul aflat în proprietate, în urmă cu câțiva ani, pentru declararea sediului unei societăți, în vederea primirii corespondenței. Din acel moment nu a mai luat legătura cu persoana cu care a încheiat respectivul contract.

Proprietara B. G. a mai menționat că respectiva cameră nu este racordată la energie electrică sau alte utilități, fiind nelocuită.

Menționăm că nici la punctele de lucru declarate de societatea A SRL nu a putut fi contactat vreun reprezentant legal al acesteia, motiv pentru care nu au putut fi verificate documentele financiar-contabile.

Urmare a accesării aplicației informatice FISCNET a rezultat că societatea A SRL a fost înregistrată ca plătitoare de TVA începând cu data de 16.12.2008, a depus deconturile de TVA la organul fiscal teritorial până la luna decembrie 2014 (deconturile aferente lunilor septembrie, noiembrie și decembrie 2014 au fost depuse cu activitate 0). De asemenea s-a constatat că A SRL nu a mai depus declarațiile nr. 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate începând cu luna martie 2013, ultima declarație fiind depusă pentru luna februarie 2013.

Din nota explicativă dată de domnul V. T., în calitate de consilier juridic al societății Dragonul Roșu SA, rezultă că A SRL a desfășurat activitate în cadrul complexului comercial Dragonul Roșu în standurile nr. ...., ....., ..... și ..... din corpul ..... respectiv în standul nr. .... din corpul ....., ultima factură de administrare fiind emisă la data de ..... 2014 valabilă pentru trimestrul 4 al anului 2014.

Rezultă astfel că societatea A SRL a desfășurat activitate comercială în perioada martie 2013-decembrie 2014, în 4 standuri din cadrul complexului comercial Dragonul Roșu, fără să declare la organele fiscale că a avut salariați și fără să plătească contribuțiile sociale respectiv impozitul pe venit aferente.

De asemenea rezultă că pentru perioada septembrie-decembrie 2014 A SRL a desfășurat activitate în cele 4 standuri din cadrul complexului comercial Dragonul Roșu dar nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile realizate.

A SRL nu a efectuat importuri sau achiziții intracomunitare. [...]."

Având în vedere că asupra provenienței facturilor înregistrate de la furnizorii menționați anterior există suspiciunea că astfel de înregistrări conțin operațiuni fictive, neîndeplinind calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, în înțelesul art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, organele de inspecție au procedat la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

Urmare celor prezentate, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, la inspecția fiscală s-au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în

sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei), care au condus la calcularea unui impozit pe profit suplimentar aferent anului 2014 în sumă de ..... lei și, de asemenea, în baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 din Legea nr. 571/2003 nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei), devenită TVA de plată.

#### Societatea comercială susține următoarele:

- Reconsiderarea operațiunilor realizate cu cele trei societăți este nelegală, întrucât se ignoră situația de fapt fiscală reală, respectiv faptul că la momentul operațiunilor respective societăți erau agenți comerciali activi, iar obligațiile fiscale au fost stabilite cu încălcarea regulilor și principiilor generale în materie fiscală.

- Au fost îndeplinite ambele condiții stabilite de lege pentru deducerea TVA, respectiv operațiunile au fost efectuate în scopul utilizării în cadrul unor operațiuni taxabile și societatea deține facturi întocmite conform art. 155 din Codul fiscal.

- Cheltuielile efectuate pentru achiziționarea mărfurilor de la cei trei furnizori au îndeplinit criteriul general de deductibilitate prevăzut la art. 21 din Codul fiscal, în sensul că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

- Veniturile obținute în urma comercializării respectivelor bunuri au fost înregistrate în contabilitate, crescând baza impozabilă și în consecință impozitul achitat de societate.

#### **Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]."*

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatară cu furnizorii S.C. S S.R.L., S.C. V S.R.L. și S.C. A S.R.L. și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare **nu poate deduce cheltuielile** în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei) și nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei), pe baza facturilor menționate mai sus, în baza prevederilor art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal:

*"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]."*

*Art. 21. - (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

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

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare și a cheltuielilor înscrise în documente, nu este suficientă pentru ca societatea comercială contestatară să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă și pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul rezultatului fiscal, atât timp cât nu se dovedește realitatea și legalitatea achizițiilor efectuate.

Răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 6. - [...] (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."*

Astfel, contestatara nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența sa contabilă a facturilor emise de furnizorii săi, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.

Față de prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, faptul că societatea comercială contestatară nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte și anume, cel de fond – care privește realitatea operațiunilor consemnate în factură și cel de formă – care privește modul de completare a acesteia de către furnizor.

Astfel, înregistrarea în evidența contabilă de către S.C. "....." S.R.L. a facturilor provenite de la furnizorii sus-menționați, nu dovedește proveniența legală a bunurilor, ci doar intrarea lor în gestiune, în cazul în care tranzacțiile au fost reale.

Se reține de asemenea că, înregistrarea în evidențele contestatarii a unui bun înscris într-o factură de achiziție, care aparent întrunește toate cerințele legale, dar care ulterior, ca urmare a investigațiilor fiscale întreprinse, se constată deficiențe pe lanțul furnizorilor intermediari, nu absolvă societatea comercială contestatară de consecințele fiscale corespunzătoare.

Din punct de vedere fiscal, nu este suficientă achitarea, înregistrarea și declararea operațiunilor comerciale pe baza facturilor emise de furnizori, ci trebuie dovedită realitatea tranzacțiilor, precum și proveniența bunurilor achiziționate, fapt care nu s-a realizat, societatea comercială contestatară neprezentând organelor de inspecție fiscală documente sau înscrisuri din care să rezulte realitatea tranzacțiilor comerciale cu cei trei furnizori menționați mai sus, respectiv proveniența legală a bunurilor achiziționate.

Întrucât contestatara nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 65. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."*

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De altfel, societatea comercială contestatară nu prezintă documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Din dispozițiile art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, societatea comercială trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "*actor incumbit probatio*", principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*"



Având în vedere considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale (octombrie 2013 - decembrie 2015), organul de soluționare a contestației constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea rezultatului fiscal aferent anului 2014 prin neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de ..... lei reprezentând achiziții de bunuri, respectiv la stabilirea în sarcina S.C. "....." S.R.L. a **impozitului pe profit** suplimentar datorat pentru anul 2014 în sumă de ..... lei, conform prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se constată că în mod corect și legal, conform prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. "....." S.R.L. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ..... lei aferentă acestor achiziții de bunuri, rezultând această sumă ca **TVA de plată suplimentară**.

Referitor la **accesoriile** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ..... lei aferente impozitului pe profit (..... lei) și TVA (..... lei) **contestate**, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus și conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", accesoriile în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei) calculate la inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea contestată.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, TVA de plată în sumă de ..... lei și accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2016 emisă de A.J.F.P. ...., în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și alin. (2) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei + ..... lei).

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit (..... lei) și accesorii aferente (..... lei).

**3. Respingerea contestației ca fiind fără obiect** pentru suma de ..... lei cu titlu de impozit pe profit (..... lei) și accesorii aferente (..... lei).

**4.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**