

## **DECIZIE nr. 660/26.04.2017**

privind contestația formulată de Societatea X S.R.L.  
înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../03.11.2015 și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR  
.../17.11.2015 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../19.01.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală cu adresa nr. ..../**11.01.2017**, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../19.01.2017, prin care s-a transmis D.G.R.F.P Timișoara, dosarul contestației formulate de Societatea X S.R.L.. în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../.../08.12.2015 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în considerarea Ordonanței de clasare din data de ....01.2016 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosar nr. .../P/2015, rămasă definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL  
cu sediul în ... , județul Arad  
CUI ... , Nr. ORC ...  
cu sediul procesual ales la ... – Societate Profesională de Avocați cu Răspundere  
Limitată  
din ...

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../03.11.2015 și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR  
.../17.11.2015, constatând următoarele:

Conform prevederilor **art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală:

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”*,

contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Societatea X SRL formulează contestația împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR ... /19.10.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /19.10.2015 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de **... lei** și reprezintă:

- impozit pe profit ... lei
- majorări de întârziere ... lei
- penalități de întârziere ... lei
- taxa pe valoarea adăugată ... lei
- majorări de întârziere ... lei
- penalități de întârziere ... lei

Prin Decizia nr. ... /08.12.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /19.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /19.10.2015 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin Cererea înregistrată la DGRP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../07.12.2016, petenta, prin reprezentantul său legal, solicită soluționarea pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. 3 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

DGRFP Timișoara cu adresa nr. .../29.12.2016, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.1 și următoarele din OPANAF nr. 2137/2011, solicită AJFP Arad – Inspecție Fiscală, să comunice dacă Ordonanța de clasare din 22.01.2016 din dosar nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulate de petentă, în caz afirmativ, urmând a completa dosarul cauzei, cu punctul dumneavoastră de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor penale.

Cu adresa nr. ..../ad/11.01.2017 a A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../19.01.2017, organele de inspecție fiscală au comunicat punctul de vedere raportat la soluția pronunțată în faza de urmărire penală.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. ... /08.12.2015 emisă de DGRFP Timișoara

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Prin contestația formulată petenta susține că în dreptul național român, C. proc. fisc. a fixat, prin art. 9 alin. (1), regula potrivit căreia organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului, înainte de luarea unei decizii, posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. În plus, prin dispoziția art. 107 C. proc. Fisc. se prevede faptul că la încheierea inspecției fiscale, organul fiscal are obligația de a prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-se acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală, și că, contribuabilul are dreptul de a prezenta, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, contribuabilul fiind anunțat în timp util cu privire la data și locul prezentării concluziilor, iar data încheierii inspecției este „*data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.*”

Petenta arată că deși a depus la organul fiscal punctul de vedere asupra proiectului de raport de inspecție fiscală, organul fiscal emite raportul final și decizia de impunere la data de 19.10.2015 fără o analiză concretă a acestui punct de vedere.

Astfel, în raportul de inspecție fiscală, la Capitolul VI Discuția Finală cu contribuabilul, punctul 2 „*Concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului: D-na ... în calitate de administrator și-a formulat punctul de vedere cu privire la rezultatele acțiunii de inspecție fiscală în scris. Fata de cele menționate în punctul de vedere organele de inspecție fiscală își mențin constatările înscrise în prezentul raport de inspecție fiscală.*”

Se reține așadar, în speță, inexistența caracterului efectiv al exercitării dreptului de a fi ascultat recunoscut contribuabilului.

Sub acest aspect, se constată, că organul fiscal a procedat, la încheierea inspecției fiscale, într-o manieră pur formală la îndeplinirea obligației de prezentare către contribuabil a constatărilor și consecințelor lor fiscale, precum și cu privire la audierea contribuabilului. Fără a menționa ce anume a prezentat în acest punct de vedere și fără a menționa punctual de ce sunt „*inlaturate apararile contribuabilului*”, rezultă că organul fiscal și-ar fi menținut punctul

de vedere indiferent de ceea ce a scris cu privire la proiectul raportului de inspectie fiscala.

Prin urmare, cum autoritatea emitenta nu a respectat principiul dreptului la aparare, care este un principiu nu numai de drept national, ci si de drept comunitar, se impune si pe acest temei anularea actului administrativ fiscal emis de AJFP Arad.

Curtea de Justitie a Comunitatii Europene recunoaste ca principii generale ale dreptului comunitar, printre altele, "*principiul dreptului la aparare*".

Instanta comunitara a precizat, referitor la respectarea dreptului la aparare, ca acest principiu reprezinta o regula fundamentala a dreptului comunitar, care trebuie sa fie asigurat in cadrul oricarei proceduri introduse impotriva unei persoane si care poate conduce la un act de sesizare, chiar in absenta unei reglementari specifice (CJCE, hotararea din 14 februarie 1990, Franca c. Comisia, cauza C-301/87; CJCE, hotararea din 12 februarie 1994, Tarile de Jos si altii c. Comisia, cauze conexate C-48/90 si 66/90; CJCE, TPICE, hotararea din 16 februarie 2000, Procter&Gamble, cauza T-122/99).

S-a afirmat ca o procedura care poate conduce la pronuntarea unor sanctiuni impotriva agentilor economici trebuie asadar sa respecte dreptul la aparare; astfel, in mod progresiv, judecatorul comunitar a impus respectarea dreptului la aparare in cadrul oricarei proceduri si in toate fazele procedurii aduse in discutie (TPICE, hotararea din 10 mai 2001, Kaufring si altii, cauze conexate T-122/99).

Comunicarea obiectiilor, fiind un act formal, s-a considerat a fi esentiala in masura in care permite intreprinderilor organizarea apararii lor in mod eficace (TPICE, hotararea din 23 februarie 1994, Groupement des cartes bancaire c. Comisiei, cauze conexate T-39/92 si T-40/92); de asemenea, trebuie sa se precizeze acuzatiile retinute, termenul pentru a raspunde si documentele considerate ca probe, si mai este necesar, in plus, ca o noua comunicare sa fie realizata in cazul in care obiectiile au fost modificate (CJCE, hotararea din 29 octombrie 1980, Van Landewick c. Comisiei, cauze conexate 209/78-215/78).

Printr-o interpretare oferita relativ recent, Curtea de Justitie Europeana a confirmat faptul ca dreptul la aparare se numara printre principiile generate de drept comunitar recunoscute si protejate la nivel comunitar si a descris si conditiile pe care trebuie sa le respecte legislatiile nationale si administratiile fiscale nationale pentru a se putea constata ca exercitarea dreptului de a fi ascultat recunoscut contribuabilului a fost efectiva (CJE, hotararea din 18 decembrie 2008, afacerea C-349/07, Soprope - Organizacoes de Calgado Ida c. Fazenda Publica).

Mai multe elemente esentiale pot fi desprinse din argumentarea Curtii.

Astfel, in primul rand, drepturile fundamentale sunt parte integranta a principiilor generate de drept a caror respectare este asigurata de catre Curte, iar respectarea dreptului la aparare constituie un principiu general al dreptului comunitar, care este aplicabil atunci cand administratia isi propune sa adopte fata de o persoana un act care ii cauzeaza un prejudiciu. Apoi, in temeiul acestui principiu, destinatarilor deciziilor care le afecteaza in mod sensibil interesele trebuie sa li se dea posibilitatea, de a-si face cunoscut in mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administratia intentioneaza sa isi intemeieze decizia; in acest scop, ei trebuie sa beneficieze de un termen suficient pentru a-si prezenta observatiile. Pentru a se putea considera ca beneficiarul dreptului la aparare are posibilitatea de a-si face cunoscut punctul de vedere in mod util, respectarea dreptului la aparare presupune ca administratia sa ia cunostinta, cu toata atenta necesara de observatiile persoanei sau ale intreprinderii vizate.

Este de necontestat faptul ca legiuitorul a dispus in mod imperativ, prin disp. art. 9 alin.1 C.pr.fisc., ca emiterea unui act administrativ-fiscal, care stabileste obligatii de plata suplimentare in sarcina contribuabilului, sa se faca numai dupa audierea acestuia (sau dupa incercarea de audiere a acestuia), in acest sens putandu-se lamuri anumite situatii de fapt neclare, iar actul emis sa fie conform cu legea si realitatea factica, insa acest aspect a fost ignorat de organul administrativ si astfel actele sunt anulabile. Mentioneaza ca punctul de vedere al contribuabilului viza sume introduse in baza suplimentara de impunere, ca urmare a declararii ca inactivi a unor parteneri comerciali, dupa data incheierii colaborarii cu acestia.

Inspectia fiscala nu a avut in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Desi nu se invoca acte si fapte ale SC X SRL ci nereguli constatate la partenerii contractuali, care nu si-au indeplinit obligatia de declarare in 394 a livrarii de bunuri sau prestarii de servicii, Activitatea de Inspectie Fiscala imputa aceste nereguli societatii verificate. Mai mult, in ceea ce priveste o mare parte din partenerii contractuali, declararea acestora ca inactivi s-a facut fie ulterior incheierii relatiei contractuale cu acestia, fie pe parcursul derularii acestor relatii contractuale, fara a se face distinctie intre operatiunile si sumele facturate inaintea declararii inactivitatii furnizorilor si cele de dupa data declararii ca inactive a societatilor furnizoare, apreciindu-se ca toate achizitiile de la acestia nu pot beneficia de drept de deducere.

Astfel, pentru perioada **01.01.2012-31.12.2012** achizitiile de la **SC ... SRL**, CUI RO ... in suma de ... lei sunt nedeductibile fiscal, cu toate ca acesta societate este declarata inactiva la data de 02.03.2013. Tot pentru aceeasi perioada achizitiile de la **SC ... SRL**, CUI RO ... in suma de ... lei sunt nedeductibile desi societatea este declarata inactiva la data de 13.11.2013, ... **SRL**, CUI RO ... si ... **SRL**, CUI RO ... sunt declarate inactive la data de

01.01.2014, respectiv 01.03.2014, iar perioada verificata este 01.04.2013 - 03.04.2013 si respectiv 01.04.2013 - 03.08.2013. Achizitiile de la acestia in sume de ... lei si ... lei au fost considerate de catre inspectia fiscala ca nedeductibile fiscal.

Inalta Curte de Casatie si Justitie retine in Decizia ... /21.12.2011 ca: *„Odata declarat inactiv un contribuabil, acesta nu mai poate efectua operatiuni comerciale care sa produca consecinte fiscale, inclusiv sub aspectul deductibilitatii TVA-ului achitat de catre dobanditor (beneficiar). In ce priveste operatiunile efectuate cu contribuabili care nu au calitatea de platitori de TVA potrivit art. 152 din Legea nr. 571/2003, nu se poate retine obligatia reclamantei de a efectua verificari cu privire la calitatea de platitor de TVA a fiecaruia dintre contribuabili cu care intra in raporturi contractuale, de vreme ce inscrisurile prezentate atesta atare calitate, analizarea calitatii de document justificativ a facturilor emise de asemenea persoane fiind cerinta legala pentru aplicarea art. 146 C.fisc.”*

In Decizia nr. .../30.11.2011 ICCJ retine: *„Potrivit art. 11 alin. (1)2 C.fisc.: (...) „nu sunt luate in considerare de autoritatile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala”. Urmeaza a se verifica, pentru fiecare dintre societati, care este momentul declararii ca inactive prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si publicarii Ordinului si se vor mentine ca fiind deductibile numai acele facturi emise anterior publicarii acestui ordin, urmand a fi inlaturate facturile emise ulterior.”*

*„Astfel, asa cum rezulta atat din actiunea cu care reclamanta a investit instanta, cat si din recursul formulat, in cauza se impunea facuta o distinctie intre urmatoarele categorii de facturi pe care organele fiscale le-au inlaturat in urma controlului: facturi emise de catre societati neplatitoare de TVA; facturi emise de catre societati declarate inactive prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala; facturi emise de catre societati care aveau activitatea suspendata si facturi emise de societati radiate. Pentru fiecare dintre aceste societati se impunea a se verifica, de catre instanta de fond, situatia reala a firmei la momentul emiterii facturii, precum si imprejurarea daca, in mod rezonabil, recurentei i se putea cere, la momentul achizitionarii bunurilor ce constituie obiect al facturilor emise de aceste societati, sa cunoasca existenta cauzelor care impiedicau acesti agenti economici sa emite facturi valabile, respectiv: starea de inactivitate, suspendarea, radierea sau neinregistrarea ca platitor de TVA. ” ICCJ decizia civila .../30.11.2011*

In materie de TVA, la nivelul Uniunii Europene se discuta despre un drept european fiscal, deoarece operatiunile preluate In Codurile fiscale ale Statelor Membre isi au sursa in Directiva 2006/112/CE aprivind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata.

Jurisprudenta constanta a Curtii de Justitie a Uniunii Europene printre care si cauza C-324/11, avand ca obiect o cerere de pronuntare a unei hotarari preliminare formulate in temeiul articolului 267 TFUE de Legfelsobb Birosg (Ungaria), prin decizia din 21 aprilie 2011, primita de Curte la 29 iunie 2011, in procedura Gabor Toth impotriva Nemzeti Ados Vamhivatal Eszak-magyarorszagi Regionalis Ado Foigazgatosaga, care mentioneaza ca „*Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata si principiul neutralitatii fiscale trebuie interpretate in sensul ca se opun ca autoritatea fiscala sa refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul ca autorizatia de intreprinzator individual a emitentului facturii i-a fost retrasa acestuia din urma inainte de a presta serviciile in cauza sau de a emite factura aferenta, atunci cand aceasta din urma cuprinde toate informatiile impuse la articolul 226 din aceasta directiva, in special pe cele necesare identificarii persoanei care a intocmit factura respectiva si a naturii serviciilor prestate.*”

Potrivit art. 1251 pct. 18 C.fisc., care trimite la art. 127 alin. (1), este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice care cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

In acelasi sens este si art. 9 alin. (1) din Directiva nr. 2006/112/CE, care arata ca este considerata „persoana impozabila” orice persoana care desfasoara, in mod independent si in orice loc, o activitate economica, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

In acest context, s-a apreciat ca nu se poate pretinde agentului economic analiza situatiei cocontractantului sau, in conditiile in care fata de operatiunile desfasurate si de continutul facturilor emise, aceasta nu putea, in mod rezonabil, sa ia in considerare neindeplinirea conditiilor de catre persoana impozabila care i-a livrat bunurile.

In acest sens, raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere scoate din masa impozabila si de la deducerea TVA factura emisa de catre ... SRL, factura in format tipizat, care contine toate datele emitentului, (numar de inregistrare, adresa de sediu corecte), insa codul fiscal este gresit, fapt care nu poate fi imputate societatii verificate. Fiind vorba de un formular tipizat acesta da aparenta de corectitudine si legalitate a facturii, iar greseala in ce priveste codul fiscal al emitentului nu poate duce la neacordarea dreptului de deducere a acestei facturi in suma de ... lei si ... lei TVA.

Prin maniera in care a procedat organul fiscal, retinerile si constatările organului de control vin in contradictie cu practica constanta a Curtii Europene

de Justitie, retinuta in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere de insusi organul de control, respectiv: Cauza C-354/03 OPTIGEN

*„Este contrar legislatiei europene ca organele fiscale sa judece o operatiune efectuata de o persoana impozabila luand in considerare intentia unei alte persoane decat cea in discutie; Dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de frauda savarsita de alta persoana care face parte din lantul de distributie, atata timp cat aceasta nu avea cunostinta si nici mijloacele de a cunoaste respectiva fraudă.”*

Administratorul societatii, d-na ... , declara ca nu avea cunostinta despre comportamentul fiscal neadecvat al furnizorilor si nici ca sunt inactive, iar materialele de constructii care au facut obiectul tranzactiilor au fost receptionate de societate in baza notelor de receptie intocmite, acestea fiind date in consum in baza bonurilor de consum, aceste consumuri regasindu-se in lucrarile contractate cu beneficiarii X SRL.

*“Art. 64 Cod de procedura fiscala: Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile:*

*Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

*Art. 105 alin. (1) din Codul de procedura fiscala: „Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

*Art. 146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155.”*

Raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere nu fac referiri la notele de receptie a materialelor si nici la bonurile de consum, evaluandu-se doar facturile si faptul ca acestea nu contin numele delegatului, iar la cele la care este inserat un delegat s-a specificat ca acesta nu este si nu a fost angajat al emitentului. Asa cum s-a aratat si in punctul de vedere exprimat, transportul materialelor a cazut in sarcina furnizorului si nu cadea in obligatia societatii de a verifica delegatul atat timp cat materialele au fost furnizate conform intelegerii partilor. Transportul putea fi efectuat si de o terta societate, iar numele delegatului nu este una din conditiile obligatorii prevazute de art. 155 pct. 19 din Legea nr. 571/2003, astfel incat acestea sa nu fie considerate document justificativ. In ceea ce priveste data la care bunurile au fost livrate sau data la care s-a incasat un avans, acestea se inscriu doar daca aceasta data este anterioara emiterii facturii. Organul de control nu face referire nici la notele de



receptie si nici la avizele de insotire a marfii, ca atare neluarea in considerare a facturilor este neintemeiata.

Referitor la nedepunerea declaratiilor 394 de catre furnizori, imputarea acestui fapt societatii contravine principiului neutralitatii fiscale. Utilizand principiul neutralitatii fiscale, Curtea Europeana de Justitie constata in deciziile sale ca, in aplicarea sistemului comun de TVA asupra tranzactiilor cu bunuri si servicii, taxa aplicata este proportionala cu pretul bunurilor si serviciilor, indiferent de numarul tranzactiilor care au loc inainte de stagiul in care taxa este perceputa definitiv.

Incalcarea principiului neutralitatii in materie de TVA a fost sanctionata prin practica Europeana de Justitie in mai multe cazuri, dupa cum urmeaza:

Cauza C-80/11 si C-142/11 Mahageben si David, paragrafele 60-61, apare o limita pe care niciun Stat Membru nu ar trebui s-o depaseasca:

*"Administratia fiscala nu poate impune in general persoanei impozabile care doreste sa exercite dreptul de deducere a TVA, pe de o parte, sa verifice ca emitentul facturii aferente bunurilor si serviciilor pentru care se solicita exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA pentru a se asigura ca nu exista nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de alta parte, sa dispuna de documente in aceasta privinta. Astfel, in principiu, este de competenta autoritatilor fiscale sa efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli si fraude privind TVA, precum si sa aplice sanctiuni persoanei impozabile care a savarsit aceste nereguli sau aceste fraude."*

*C-210/91 Comisia Europeana vs. Grecia, C-286/82 si 26/83 Luisi si Carbone impotriva Ministero del Tesoro si Cauza 203/80 Casati, toate indica importanta principiului proportionalitatii cu privire la sanctiunile ce pot fi instituite de statele membre in diverse domenii: Masurile administrative si penalitatile nu trebuie sa treaca dincolo de ce este strict necesar, in asa fel incat procedurile de control sa nu ingradeasca libertatile pe care le cere Tratatul si nu trebuie sa fie insotite de o penalitate disproportionata cu gravitatea incalcarii incat sa devina un obstacol in exercitarea acelei libertati. (paragraful 20, C-210/91 Comisia Europeana vs. Grecia).*

In exercitarea competentelor lor, statele membre trebuie sa respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridica a Uniunii, intre care figureaza in special principiile securitatii juridice si proportionalitatii, precum si principiul protectiei increderii legitime (a se vedea in acest sens Hotararea din 18 decembrie 1997, Molenheide si altii, C 286/94, C 340/95, C ... /95 si C 47/96, Rec., p. I 7281, punctul 48, Hotararea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries si altii, C 384/04, Rec., p. I 4191,

punctele 29 si 30, precum si Hotararea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C 271/06, Rep., p. I 771, punctul 18), cauza C-409/04 Teleos si Altii, punct 58

*„Orice repartizare a riscului intre furnizor si administratia fiscala, ca urmare a unei fraude savarsite de catre un tert, trebuie sa fie compatibila cu principiul proportionalitatii.”*

C-284/2011 EMS Bulgaria Transport OOD, punctul 69.

*„Statele membre trebuie astfel, conform principiului proportionalitatii, sa recurga la mijloace care, desi permit sa se atinga in mod eficient obiectivul de lupta impotriva fraudei si a evaziunii fiscale, aduc cat mai putin atingere obiectivelor si principiilor stabilite prin legislatia Uniunii, precum principiul fundamental al dreptului la deducerea TVA-ului.”*

Cauzele C-210/91 Comisia Europeana vs. Grecia, C-286/82 si 26/83 Luisi si Carbone impotriva Ministero del Tesoro si Cauza 203/80 Casati, toate indica importanta principiului proportionalitatii cu privire la sanctiunile ce pot fi instituite de statele membre in diverse domenii: *“Masurile administrative si penalitatile nu trebuie sa treaca dincolo de ce este strict necesar, in asa fel incat procedurile de control sa nu ingradeasca libertatile pe care le cere Tratatul si nu trebuie sa fie insotite de o penalitate disproportionata cu gravitatea incalcarii, incat sa devina un obstacol in exercitarea acelei libertati. (paragraful 20, C-210/91 Comisia Europeana vs. Grecia).”*

Nu lipsite de importanta sunt dispozitiile art. 12 c.pr.fisc care prevad: *»Relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizarii cerintelor legii”.*

Petenta arata ca a efectuat toate activitatile economice cu respectarea prevederilor legale mai sus citate, conform practicii Curtii Europene de Justitie si nu poate fi raspunzatoare pentru comportamentul fiscal al partenerilor din lantul comercial, lipsindu-i posibilitatea rezonabila de verificare a inregistrarilor facute de acestia.

In scopul sustinerii punctului de vedere, face trimitere la o serie de afaceri din jurisprudenta instantei de la Luxemburg, cat si la jurisprudenta instantei nationale supreme, in vederea sustinerii punctului sau de vedere.

Mahageben Kft impotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága si cauza Peter David impotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Eszak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.

*1. Directiva 2006/112 trebuie interpretata in sensul ca o persoana impozabila, care indeplineste toate conditiile de fond pentru deducerea TVA-ului, in conformitate cu dispozitiile directivei mentionate, poate fi privata de dreptul sau de deducere prin intermediul unei reglementari sau al unei practici nationale care interzice deducerea TVA-ului platit cu ocazia achizitionarii de bunuri in cazul in care factura reprezinta singurul document autentic care atesta realizarea efectiva a livrării bunurilor, dar persoana impozabila nu dispune de un document eliberat de emitentul facturii care sa*

*ateste ca acesta dispunea de bunurile respective, ca putea sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile de declarare?. Statul membru poate impune destinatarului facturii, in temeiul articolului 273 din directiva mentionata, pentru a asigura colectarea in mod corect a TVA-ului si pentru a preveni evaziunea, sa detina alte documente care sa demonstreze ca emitentul facturii dispunea de bunurile in cauza si ca acestea au fost livrate sau transportate?.*

*2) Este conforma cu principiile neutralitatii si proportionalitatii, recunoscute in numeroase ocazii de Curte [...] In legatura cu aplicarea [Directivei 2006/112], notiunea de precautie necesara prevazuta la articolul 44 alineatul 5 din Legea [...] privind TVA-ul, in masura in care autoritatea fiscala si jurisprudenta obliga destinatarul facturii sa se asigure ca emitentul facturii este persoana impozabila, a inregistrat bunurile in contabilitate, dispune de facturile de achizitionare a acestora si ca si-a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA-ului?.*

*3. Articolul 167 si articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 [...] trebuie interpretate in sensul ca se opun unei reglementari sau unei practici nationale care subordoneaza exercitarea dreptului de deducere conditiei ca persoana impozabila destinatarul a facturii sa demonstreze respectarea obligatiilor legale de catre societatea emitenta a facturii?"*

Raspunsul Curtii de Justitie a Uniunii Europene a fost dupa cum urmeaza:

*1. Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 si articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul ca emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii sai a savarsit nereguli, fara ca aceasta autoritate sa dovedeasca, avand in vedere elemente obiective, ca persoana impozabila respectiva stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda savarsita de emitentul mentionat sau de un alt operator care intervine in amonte in lantul de prestatii.*

*2. Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) si articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza dreptul de deducere pentru motivul ca persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata taxei pe valoarea adaugata sau pentru motivul ca*

*persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, desi conditiile de fond si de forma prevazute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt indeplinite, iar persoana impozabila nu dispunea de indicii care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli sau a unei fraude in sfera emitentului mentionat. Bonik EOOD impotriva Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite<sup>2</sup>.*

*1. Prin interpretarea articolului 178 literele (a) si (b), precum si a articolelor 14, 62, 63, 167 si 168 din Directiva 2006/112 se poate deduce sensul notiunii «lipsa a unei livrari efective» si, in caz afirmativ, aceasta notiune se suprapune definitiei notiunii «evaziune fiscala» sau este continuta in aceasta notiune? Care este continutul notiunii «evaziune fiscala» In sensul [acestei] directive?*

*2. In lumina definitiei notiunii «evaziune fiscala» si a considerentelor (26) si (59) coroborate cu articolul 178 litera (b) din Directiva [2006/112, aceasta directiva impune ca formalitatile sa fie stabilite in mod explicit pe cale legislativa, printr-un act adoptat de autoritatea legislativa suprema, sau permite ca formalitatile sa nu fie stabilite pe cale legislativa, ci sa reprezinte o practica administrativa (si de control fiscal) si jurisprudentiala? Este permisa punerea in aplicare a formalitatilor prin acte de reglementare ale autoritatilor administrative si/sau prin dispozitii ale administratiei?*

*3. In cazul in care notiunea «lipsa a unei livrari efective» este diferita de notiunea «evaziunea fiscala» si nu este cuprinsa in definitia acesteia, reprezinta aceasta o formalitate potrivit articolului 178 litera (b) [din Directiva 2006/112] sau o masura potrivit considerentului (59) al [acesteia], a carei punere in aplicare are ca urmare refuzul dreptului de deducere si punerea sub semnul intrebării a neutralitatii TVA-ului, un principiu esential al sistemului comun al taxei pe valoarea adaugata, consacrat in legislatia comunitara in materie?.*

*4. Este permisa stabilirea de formalitati pentru persoanele impozabile, potrivit carora trebuie sa se faca dovada livrarilor realizate anterior fata de livrarea efectuata intre acestia (intre ultimul beneficiar [...] si furnizorul sau), pentru a se considera ca livrarea a avut loc efectiv, in cazul in care autoritatile nu contesta faptul ca persoanele in cauza (ultimii furnizori) au efectuat ulterior livrari privind aceleasi bunuri si in aceleasi cantitati?*

*5. In cadrul sistemului comun al TVA-ului si al articolelor 168 si 178 din Directiva 2006/112, dreptul comerciantilor la recunoasterea TVA-ului achitat pentru o anumita operatiune trebuie apreciat:*

a) doar in legatura cu operatiunea concreta la care comerciantul este parte, luand in considerare si intentia comerciantului de a participa la respectiva operatiune, si/sau

a) luand in considerare totalitatea operatiunilor, inclusiv cele anterioare si cele subsecvente, care formeaza un lant de livrari in care se inscrie operatiunea in cauza, avand in vedere intentiile celorlalti participanti la respectivul lant, pe care comerciantul nu le cunoaste si/sau de care nu poate lua cunostinta, respectiv actiunile si/sau omisiunile persoanei care emite factura si ale celorlalti participanti la acest lant, respectiv ale furnizorilor precedenti pe care beneficiarul livrarii nu ii poate controla si carora nu le poate pretinde un anumit comportament, si/sau

c) tinand seama de actiunile si de intentiile frauduloase ale celorlalti participanti la lantul comercial, despre a caror participare comerciantul nu avea cunostinta si despre actiunile sau intentiile carora nu se poate stabili daca putea lua cunostinta si independent de aspectul daca aceste actiuni si intentii au loc inainte sau dupa o anumita operatiune?

6. In functie de raspunsul la intrebarea 5), operatiunile precum cele in cauza in litigiul principal trebuie interpretate drept livrari efectuate cu titlu oneros potrivit articolului 2 din Directiva 2006/112, respectiv ca parte a activitatii economice potrivit articolului 9 alineatul (1) din directiva?

7. Este admisibil ca operatiunile documentate si declarate regulamentar de furnizor in scopuri de TVA, precum cele in cauza in litigiul principal, prin care beneficiarul a obtinut efectiv dreptul de proprietate asupra bunurilor inscise in factura si pentru care nu exista niciun fel de indicii daca a primit efectiv bunurile de la o alta persoana decat autorul facturii, sa nu fie interpretate ca livrari efectuate cu titlu oneros potrivit articolului 2 din Directiva 2006/112 numai pentru faptul ca furnizorul nu era prezent la adresa declarata si nu a prezentat documentele solicitate la controlul fiscal sau nu a dovedit in fata autoritatilor fiscale toate imprejurarile in care au fost efectuate livrarile, printre care si provenienta marfurilor vandute?

Conditionarea acordarii dreptului de deducere a TVA de comportamentul furnizorului si/sau al furnizorilor precedenti reprezinta o masura permisa pentru a asigura perceperea taxelor si prevenirea evaziunii fiscale?

9. In functie de raspunsurile la intrebarile 2), 3) si 4), masurile autoritatilor fiscale, precum cele in cauza in litigiul principal, care conduc la excluderea operatiunilor efectuate de un comerciant de buna-credinta de la regimul privind TVA-ul incalca principiile de drept comunitar ale proportionalitatii, egalitatii de tratament si securitatii juridice?

10. In functie de raspunsurile la intrebarile precedente, beneficiarul livrarilor are, in imprejurari precum cele din litigiul principal, dreptul de deducere a taxei facturate de furnizori?"

Raspunsul trimis in Bulgaria a fost dupa cum urmeaza:

*Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 si 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata trebuie interpretate in sensul ca se opun posibilitatii de a refuza unei persoane impozabile, in imprejurari precum cele in cauza in litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta unei livrari de bunuri pentru motivul ca, tinand seama de fraude sau de nereguli savarsite anterior sau ulterior acestei livrari, se considera ca livrarea ulterioara nu a fost efectiv realizata, fara sa se fi stabilit, in raport cu elemente obiective, ca aceasta persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda privind taxa pe valoarea adaugata care a intervenit in amonte sau in aval in lantul de livrari, fapt ce revine instantei de trimitere sa il verifice.*

Gabor Toth Tmpotriva Nemzeti Ado- es Vamhivatal Eszak-magyarorszagi Regionalis Ado Foigazgatosaga<sup>3</sup>

*1. O interpretare juridica potrivit careia destinatarul unei facturi nu isi poate exercita dreptul de deducere in cazul in care emitentului facturii i s-a retras autorizatia de intreprinzator individual de catre functionarul municipal, anterior executarii contractului sau emiterii facturii, incalca principiul neutralitatii fiscale (articolul 9 din [Directiva 2006/112])?*

*2. Imprejurarea ca intreprinzatorul individual care a emis factura nu a declarat lucratorii pe care i-a folosit (care, prin urmare, lucreaza «la negru») si ca, din aceasta cauza, administratia fiscala a constatat ca respectivul intreprinzator «nu are lucratori declarati» poate avea ca efect, avand in vedere principiul neutralitatii fiscale, ca destinatarul facturii sa nu mai poata beneficia de dreptul de deducere a taxei?*

*3. Trebuie considerat ca destinatarul facturii da dovada de neglijenta in cazul in care nu verifica daca exista un raport juridic intre lucratorii angajati la locul de desfasurare a activitatii si emitentul facturii sau daca emitentul facturii si-a indeplinit obligatiile fiscale privind declararea lucratorilor sau orice alte obligatii in legatura cu lucratorii mentionati? Se poate considera ca acest comportament constituie o circumstanta obiectiva care dovedeste ca destinatarul facturii stia sau trebuia sa stie ca lua parte la o operatiune de frauda privind TVA-ul?*

*4. Tinand seama de principiul neutralitatii fiscale, instanta nationala poate lua in considerare, in cadrul aprecierii sale, circumstantele mentionate anterior atunci cand, pe baza unei examinari globale a tuturor circumstantelor, ajunge la concluzia ca operatiunea economica nu s-a desfasurat intre persoanele mentionate in factura?"*

Raspunsul oferit de catre Curtea de la Luxemburg a fost urmatorul:

1. Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata si principiul neutralitatii fiscale trebuie interpretate in sensul ca se opun ca autoritatea fiscala sa refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul ca autorizatia de intreprinzator individual a emitentului facturii i-a fost retrasa acestuia din urma inainte de a presta serviciile in cauza sau de a emite factura aferenta, atunci cand aceasta din urma cuprinde toate informatiile impuse la articolul 226 din aceasta directiva, in special pe cele necesare identificarii persoanei care a intocmit factura respectiva si a naturii serviciilor prestate.

2. Directiva 2006/112 trebuie interpretata in sensul ca se opune ca autoritatea fiscala sa refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul ca emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucratorii pe care ii folosea, fara ca aceasta autoritate sa dovedeasca, avand in vedere elemente obiective, ca aceasta persoana impozabila stia sau trebuia sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda savarsita de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine in amonte in lantul de prestatii.

3. Directiva 2006/112 trebuie interpretata in sensul ca faptul ca persoana impozabila nu a verificat daca exista un raport juridic intre lucratorii folositi pe santier si emitentul facturii sau daca emitentul facturii a declarat acesti lucratori nu constituie o circumstanta obiectiva de natura sa permita sa se concluzioneze ca destinatarul facturii stia sau trebuia sa stie ca lua parte la o operatiune implicata intr-o frauda privind taxa pe valoarea adaugata, in cazul in care acest destinatar nu dispunea de indicii care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli sau a unei fraude in sfera emitentului mentionat. In consecinta, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului mentionat, atat timp cat conditiile de fond si de forma prevazute de directiva mentionata pentru exercitarea acestui drept sunt intrunite.

4. Atunci cand autoritatea fiscala furnizeaza indicii concrete privind existenta unei fraude, Directiva 2006/112 si principiul neutralitatii fiscale nu se opun ca instanta nationala sa verifice, in temeiul unei examinari globale a tuturor circumstantelor spetei, daca emitentul facturii a efectuat el insusi operatiunea in cauza. Cu toate acestea, intr-o situatie precum cea din actiunea principala, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decat atunci cand autoritatea fiscala dovedeste, avand in vedere elemente obiective, ca destinatarul facturii stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda

savarsita de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine in amonte in lantul de prestatii.

*Maks Pen EOOD<sup>4</sup>*

22. Prin intermediul primei si al celei de a treia intrebari, care trebuie analizate impreuna, instanta de trimitere solicita, in esenta, sa se stabileasca daca Directiva 2006/112 trebuie interpretata in sensul ca se opune ca o persoana impozabila sa deduca TVA-ul care figureaza pe facturile emise de un furnizor atunci cand, desi serviciul a fost prestat, se dovedeste ca acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul sau, in special pentru ca acestia din urma nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe si de activele necesare, ca costurile pentru prestarea efectiva a serviciului nu au fost inscrise in registrele lor contabile si ca identitatea persoanelor care au semnat anumite documente in calitate de furnizori s-a dovedit inexacta.

23. Trebuie amintit ca, potrivit unei jurisprudente constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care il datoreaza TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achizitionate si pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislatia Uniunii (a se vedea Hotararea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 25 si jurisprudenta citata).

24. In aceasta privinta, Curtea a statuat in mod repetat ca dreptul de deducere prevazut la articolul 167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 face parte integranta din mecanismul TVA-ului si, in principiu, nu poate fi limitat. In special, acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte (a se vedea Hotararea Bonik, citata anterior, punctul 26 si jurisprudenta citata).

25. Pe de alta parte, din textul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezulta ca pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat sa fie o persoana impozabila in sensul acestei directive si, pe de alta parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate in aval de persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si ca, in amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila (a se vedea Hotararea Bonik, citata anterior, punctul 29 si jurisprudenta citata). Daca aceste conditii sunt indeplinite, beneficiul deducerii nu poate fi refuzat, in principiu.

26. In aceste conditii, trebuie amintit ca lupta impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut si incurajat de Directiva 2006/112. In aceasta privinta, Curtea a statuat ca justitiabilii nu se pot prevala in mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. In consecinta, autoritatile si instantele nationale



*sunt in masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, in raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat in mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotararea Bonik, citata anterior, punctele 35-37 si jurisprudenta citata).*

*27. Daca aceasta regula se aplica atunci cand o frauda fiscala este savarsita de chiar persoana impozabila, atunci se aplica si cand o persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia sa, participa la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA-ul. Asadar, in scopul Directivei 2006/112, aceasta trebuie sa fie considerata ca participant la aceasta frauda, indiferent daca obtine sau nu obtine un avantaj din revanzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor in cadrul operatiunilor taxabile efectuate de aceasta in aval (a se vedea Hotararea Bonik, citata anterior, punctele 38 si 39, precum si jurisprudenta citata).*

*28. Astfel, dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decat daca se stabileste, in raport cu elemente obiective, ca aceasta persoana impozabila, careia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifica dreptul de deducere, stia sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitionarea acestor bunuri sau a acestor servicii a participat la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA-ul savarsita de furnizor sau de un alt operator care a intervenit in amonte sau in aval in lantul acestor livrari sau al acestor prestari (a se vedea Hotararea Bonik, citata anterior, punctul 40 si jurisprudenta citata).*

*29. Intrucat refuzul dreptului de deducere constituie o exceptie de la aplicarea principiului fundamental pe care il reprezinta acest drept, revine autoritatilor fiscale competente sarcina sa stabileasca corespunzator cerintelor legale ca elementele obiective la care se face referire la punctul anterior din prezenta hotarare sunt intrunite. Revine in continuare instantelor nationale sarcina de a verifica daca autoritatile fiscale implicate au stabilit existenta unor astfel de elemente obiective (a se vedea in acest sens Hotararea Bonik, citata anterior, punctele 43 si 44).*

*30. In aceasta privinta, trebuie amintit ca, in cadrul procedurii initiate in temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competenta sa verifice si nici sa aprecieze imprejurarile de fapt referitoare la cauza principala. Prin urmare, in cauza principala, revine instantei de trimitere sarcina de a efectua, in conformitate cu normele privind probele din dreptul national, o apreciere globala a tuturor elementelor si imprejurarilor de fapt din aceasta cauza pentru a stabili, avand in vedere elementele furnizate de autoritatile fiscale, daca Maks Pen stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata ca temei pentru dreptul de deducere era implicata intr-o frauda savarsita de furnizorii sai.*

*31. In aceasta privinta, numai imprejurarea ca, in cauza principala, serviciul prestat societatii Maks Pen nu ar fi fost prestat efectiv de*

furnizorul mentionat pe facturi sau de subcontractantul acestuia, in special pentru ca acestia din urma nu ar dispune de personalul, de mijloacele fixe si de activele necesare, pentru ca costurile pentru prestarea efectiva a serviciului nu ar fi fost inscrise in registrele lor contabile sau pentru ca identitatea persoanelor care au semnat anumite documente in calitate de furnizori s-a dovedit inexacta, nu ar fi suficienta, prin ea insasi, sa excluda dreptul de deducere de care s-a prevalat Maks Pen.

32. In aceste conditii, trebuie sa se raspunda la prima si la a treia intrebare ca Directiva 2006/112 trebuie interpretata in sensul ca se opune ca o persoana impozabila sa deduca TVA-ul care figureaza pe facturile emise de un furnizor atunci cand, desi serviciul a fost prestat, se dovedeste ca acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul sau, in special pentru ca acestia din urma nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe si de activele necesare, ca costurile pentru prestarea serviciului nu au fost inscrise in registrele lor contabile sau ca identitatea persoanelor care au semnat anumite documente in calitate de furnizori s-a dovedit inexacta, cu conditia dubla ca astfel de fapte sa constituie un comportament fraudulos si sa se dovedeasca, avand in vedere elementele obiective furnizate de autoritatile fiscale, ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata ca temei pentru dreptul de deducere era implicata in aceasta frauda, ceea ce revine instantei de trimitere sa verifice.

Cu privire la problema de drept a angajarii unei raspunderi obiective pentru faptele imputate unor parteneri comerciali, antamata de catre jurisprudenta instantei europene mai sus prezentata, s-a pronuntat si **instanta nationala suprema**, preluand punctul de vedere ale instantei europene.

Decizia civila .../12.11.2013 pronuntata in dosarul nr. ..../..../2011, dupa cum urmeaza:

*Inalta Curte constata ca instanta de fond in mod corect a apreciat ca reclamanta-intimata s-a comportat ca un comerciant de buna credinta, a inregistrat in jurnalele de T.V.A. si in deconturile de T.V.A. toate facturile in cauza si a depus pentru perioadele mentionate toate declaratiile solicitate de legislatia in vigoare. De asemenea, facturile emise au fost achitate prin ordine de plata, fapt care dovedeste realitatea desfasurarii tranzactiilor.(....)*

*- In ceea ce priveste motivul de recurs privind "inregistrarea in contabilitate de catre cei trei furnizori a facturilor respective.*

*Inalta Curte constata ca nici acest motiv de recurs nu este fondat, instanta de fond in mod corect a retinut ca aceste imprejurari nu pot fi imputate reclamantei - intimate cata vreme nu s-a dovedit o practica abuziva din partea acesteia.*

*In acest sens sunt si considerentele C.E.J. care in cauzele Axel Kittel v.Etat Beige (Dec. C.E.J. 439/2004) și Ecotrade SpA Agenzia delle Entrate (Dec*

*C.E.J. 95/2007) - In temeiul principiului neutralitatii fiscale, deducerea T. V.A. aferenta intrarilor trebuie sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile. "In cazul in care beneficiarul unei livrari de bunuri este o persoana impozabila care nu a stiut si nu putea sa cunoasca faptul ca operatiunea respectiva a fost legata de o frauda comisa de vanzator, art. 17 din Directiva a 6-a trebuie interpretat in sensul ca se opune unei prevederi interne prin care cumparatorul pierde dreptul de deducere a T.V.A. achitate. Nu are importanta faptul ca nulitatea contractului se datoreaza evaziunii frauduloase a T.V.A. sau altor fraude".*

Aceste considerente au fost retinute corect si de instanta de fond, adoptarea de catre organele fiscale a unor solutii excesiv de formaliste si in contrast cu jurisprudenta obligatorie a C.E.J. pentru statele membre, duce la incalcarea principiului neutralitatii fiscale si a evitarii dublei impuneri in materia de T. V.A. (art. 228 parag. 1 din Tratatul C.E.).

- Cel de-al treilea motiv de recurs este de asemenea nefondat deoarece nu se poate imputa reclamantei - intimata faptul ca dupa derularea tranzactiilor economice la un anumit interval de timp societatile furnizoare au fost declarate inactice prin Ordinul Presedintelui ANAF pentru aceleasi ratiuni ca organul fiscal nu a dovedit ca reclamanta - intimata a putut sa cunoasca sau a stiut ca operatiunea respectiva a fost legata de vreo frauda a societatii furnizoare.

Se retine ca materialele cumparate au fost folosite pentru realizarea de operatiuni economice in scopul obtinerii de venituri impozabile, in fapt reclamanta utilizande-le pentru lucrarile de constructii contractate. Cum aceste cheltuieli au fost dovedite cu facturi care indeplinesc conditiile prevazute de art. 155 alin. 5 lit. o, acelea sunt deductibile conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, asa cum a retinut si instanta de fond.

Decizia nr. .../12.10.2012, pronuntata in dosarul ..../2010.

*„Solutia contrara inseamna a nesocoti principiile generale aplicabile in materie de fiscalitate, relevate si in jurisprudenta Curtii de Justitie a U.E., respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proportionalitatii si principiul prevalentei substantei asupra formei.”*

In concluzie, petenta sustine ca simpla relatie cu partenerii comerciali al caror comportament suspect pare a fi de tip evazionist (lipsa inregistrarii in contabilitate, lipsa declararii livrarilor, starea de inactivitate, lipsa persoanelor la sediul social, lipsa personalului care sa efectueze livrarile etc.) nu sunt suficiente pentru a demonstra intentia de participa la un mecanism fraudulos cu consecinta lipsei de temei legal pentru impunerea de obligatii fiscale in sarcina particularului de buna - credinta, motiv pentru care solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-AR ... /19.10.2015.

**II.** Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 19.10.2015 si inregistrat sub nr. F-AR ... /19.10.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **F-AR ... /19.10.2015**, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

**1.Cu privire la Impozitul pe profit pe anul 2012**

In perioada verificata societatea a desfasurat tranzactii cu SC ... SRL reprezentand achizitii de materiale de constructii pe baza de facturi achitate de societate in numerar, in valoare de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea efectuata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL nu depune deconturi de tva pe perioada derularii tranzactiilor, societatea fiind neplatitoare de TVA incepind cu data de 08.06.2012 si figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 08.06.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, avand ca obiect de activitate consultanta in afaceri si management.

Potrivit art. 11 alin. (11) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, autoritatile fiscale NU VOR LUA IN CONSIDERARE o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv, prin Ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia livrarilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita.

Societatea verificata a incalcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare referitor la :

*“Urmatoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal :*

*r) cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat in baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala”.*

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

In perioada 01.01.2012 – 31.12.2012, societatea verificata a desfasurat tranzactii cu SC ... SRL, avand CUI RO ... si domiciliul fiscal in loc. ... , reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL nu depune declaratia 394, privind “livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national“ si figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 02.03.2013, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Se mentioneaza ca pe facturile emise de catre SC ... SRL nu se face mentiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate si numarul avizului de insotire a marfurilor.

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasarii unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii.

Organele de inspectie fiscala nu au putut determina realitatea operatiunilor desfasurate si **daca aceste cheltuieli au fost aferente veniturilor**.

Fata de cele prezentate mai sus aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare:

*„Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Pe perioada 01.01.2012 – 31.12.2012 societatea verificata a desfasurat tranzactii cu SC ... SRL, avand CUI RO ... si domiciliul fiscal in loc. ... , judetul Bihor, reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, s-a constatat ca SC ... SRL nu depune declaratia 394, privind “livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national” iar SC ... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 13.11.2013, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

De mentionat ca pe facturile emise de catre SC ... SRL nu se face mentiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate si numarul avizului de insotire a marfurilor. Singura mentiune trecuta este cea a delegatului d-1 ... .

Din consultarea bazei de date ANAF rezulta ca societatea nu a avut niciun salariat pe nume ... .

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu: “data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data

*incasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;"*

Fata de cele prezentate mai sus aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare:

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

De asemenea datorita acestor deficiente, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzactiilor consemnate in facturile prezentate la control, existand suspiciunea ca acestea nu sunt reale.

In consecinta, in temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia : *„Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”*, ..... respectiv art. 105 alin. (1) din același act normativ: *„Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, este sustinuta nedeductibilitatea cheltuielilor, asa cum prevede art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal : *„Nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, din care sa se faca dovada, efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz ....”* si respectiv art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, potrivit caruia : *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile.....”*

De asemenea conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are ca scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

De mentionat ca potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie trebuie avuta in vedere si hotararea pronuntata in cazul Optigen la punctul 51 in sensul ca *„reprezinta livrare de bunuri tranzactiile care nu sunt ele insele viciate de fraudarea taxei pe valoarea adaugata”* rezultand si din aceasta hotarare faptul ca operatiunile desfasurate intre societatea verificata si societatile de tip „fantomă”, nu pot fi tratate ca si livrari de bunuri, iar pe cale de consecinta acestea nu pot reprezenta achizitii. De asemenea trebuie amintit ca activitatea de

combatere a fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut si incurajat prin Directiva 2006/112.

In consecinta este de competenta autoritatilor si a instanelor nationale sa refuze avantajul dreptului de deducere daca, avand in vedere elemente obiective, s-a stabilit ca acest drept a fost invocat in mod fraudulos sau abuziv .

Conform prevederilor art. 65, alin.(1) din OG 92/2003 republicata :  
*„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca scopul esential al acestor operatiuni nu il reprezinta o livrare de bunuri, asa cum aceasta este definita la art. 127, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, neconstituind decat un artificiu prin care se urmareste obtinerea unui avantaj fiscal.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal deoarece organele de inspectie fiscala nu au putut determina ca sunt aferente unor operatiuni taxabile.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au luat nota explicativa doamnei ... avand calitatea de administrator al SC X SRL, care declara ca la momentul efectuării tranzactiilor cu societatile inactive nu a avut informatii despre comportamentul fiscal neadecvat al acestor societati si nici ca sunt inactive, transportul materialelor fiind asigurat de firmele respective cu delegat din partea lor.

Doamna ... avand calitatea de administrator al SC X SRL, mai declara ca “materialele de constructii care au facut obiectul tranzactiilor efectuate cu societatile inactive au fost receptionate de societate in baza notelor de receptie intocmite, acestea fiind date in consum in baza bonurilor de consum intocmite, aceste consumuri regasindu-se in lucrarile contractate cu beneficiarii nostri.”

Fata de cele prezentate mai sus in întelesul codului fiscal, scopul economic al unei tranzactii trebuie sa reflecte întocmai modul cum aceasta se produce, sa fie în concordanta cu realitatea, sa se deruleze cu respectarea cadrului legal si sa pună în evidenta drepturile si obligatiile aferente operatiunii.

Astfel, în sens economic si fiscal, apreciaza ca intr-o relatie de afaceri, tranzactiile economice desfășurate trebuie analizate din punct de vedere al veniturilor, cheltuielilor si a rezultatelor fiscale pe care le implica.

In urma investigatiilor fiscale efectuate, prezentate mai sus, rezulta ca nu s-a putut demonstra cu certitudine realitatea tranzactiilor, (mare parte a furnizorilor fiind in inactivitate si radiati) concluzia fiind ca a avut loc o practica abuziva, o derulare artificiala a tranzactiilor intre societatea verificata si furnizorii sai, fără livrarea reala a bunurilor, având loc doar un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a obtine avantaje fiscale.

Se apreciaza că facturile în cauza, în care sunt consemnate operatiuni fictive, sunt false prin continutul lor si nu pot dobândi calitatea de document

justificativ pentru înregistrarea în evidenta financiar contabila si, pe cale de consecinta, nici pentru deducerea cheltuielilor.

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscala au recalculat profitul fiscal al societatii tinandu-se cont de cheltuielile totale nedeductibile fiscale in suma de ... lei ( ... + ... + ... )

Profitul impozabil recalculat de catre organele de inspectie fiscala este in suma de ... lei, fata de pierderea fiscala inregistrata si declarata de societate in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit cumulata in suma de ... lei ( ... x 16 %) , din care societatea declara 0 lei, rezultand o diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar in suma de ... lei, recalculata astfel :

Pierdere fiscala inregistrata si declarata de societate : ... lei,

Cheltuiala nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala : ... lei

Profit fiscal recalculat ... lei

Impozit pe profit recalculat ... lei

Pierdere fiscala recuperata ... lei

Impozitul pe profit a fost calculat in cota de 16 % conform art. 17 din Legea 571/2003.

## **2. Cu privire la Impozitul pe profit pe anul 2013**

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, S.C. X SRL a desfasurat tranzactii cu SC ... SRL, avand CUI RO ... , cu domiciliul fiscal in localitatea Timisoara, ... ., achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL, nu depune deconturi de TVA pe perioada derularii tranzactiilor, societatea fiind radiata din 05.09.2012.

De asemenea SC ... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 05.09.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Potrivit art. 11 alin. (11) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, autoritatile fiscale NU VOR LUA IN CONSIDERARE o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv, prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia livrarilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita.

Societatea verificata a incalcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile



ulterioare referitor la : *“Urmatoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal :r) cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat in baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala”.*

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

In perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, societatea verificata a desfasurat tranzactii cu **SC ... SRL**, avand CUI RO ... si domiciliul fiscal in loc. Salonta, str. Republicii nr. 16, judetul Bihor, reprezentand achizitiile de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL, nu depune declaratia 394, privind *“livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national.”*

De asemenea SC ... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 02.03.2013, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Pe facturile emise de catre SC ... SRL, nu se face mentiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate si numarul avizului de insotire a marfurilor.

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu : *“data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”*

Societatea verificata a incalcat prevede art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal : *„Nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, din care sa se faca dovada, efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz .....”*

Tranzactiile cu SC ... SRL au fost derulate pe perioada in care societatea furnizoare a fost inactiva.

Potrivit art. 11 alin. (11) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, autoritatile fiscale NU VOR LUA IN CONSIDERARE o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv, prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia livrarilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita.

Societatea verificata a incalcat si prevederile art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile

ulterioare referitor la :*“Urmatoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal : r) cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de inregistrare fiscala a fost suspendat in baza ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala”*.

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Pe perioada 01.04.2013 – 3.04.2013 societatea verificata a desfasurat tranzactii cu ... SRL, avand CUI RO ... , cu domiciliul fiscal in sat ... , judetul Bihor, reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca ... SRL nu depune declaratia 394, privind *“livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national “*

... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 01.01.2014.

... SRL depune pe toata perioada desfasurarii activitatii un singur decont de TVA pentru luna iunie 2013, din care rezulta ca societatea nu a efectuat livrari catre nicio societate.

Fata de cele prezentate mai sus aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare: *„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*.

In concluzie cheltuiala cu materialele de constructii de la ... SRL in suma de ... lei nedeductibila fiscal, aceasta nefiind aferenta unor operatiuni taxabile.

Pe perioada 01.04.2013 – 3.08.2013 societatea verificata a desfasurat tranzactii cu ... SRL, avand CUI RO ... , cu domiciliul fiscal in sat Tulca, judetul Bihor, reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre ... catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca ... SRL nu depune declaratia 394, privind *“livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national”* si nici

decontul de TVA aferent lunii august 2013 cand ... SRL a avut tranzactii cu societatea verificata in valoare totala de ... lei.

... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 01.03.2014, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. Pe facturile emise de catre ... SRL, nu se face mentiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate si numarul avizului de insotire a marfurilor. Singura mentiune trecuta este cea a delegatilor: ... si ... .

Din consultarea bazei de date ANAF rezulta ca societatea nu a avut salariati pe perioada derularii tranzactiilor, toate contactele de munca cu salariatii au fost incetate in cursul anului 2012 si in ianuarie 2013 a incetat contractul cu ... si ... , numele de ... si ... neputand fi regasite printre angajatii societatii.

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu : *“data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”*

Societatea verificata a incalcat prevede art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal : *„Nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate , care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, din care sa se faca dovada, efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz ...”*.

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la ... SRL, in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare: *„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

*La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*.

De asemenea datorita acestor deficiente, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzactiilor consemnate in facturile prezentate la control, existand suspiciunea ca acestea nu sunt reale.

In consecinta, in temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia : *„Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”*..... respectiv art. 105 alin. (1) din acelasi act normativ : *„Inspectia fiscala va avea in vedere*

*examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*”, este sustinuta nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de ... lei, asa cum prevede art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal : *„Nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, din care sa se faca dovada, efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz ...”* si respectiv art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal , potrivit caruia : *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.....”*

De asemenea, conform prevederilor art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are ca scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

Potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie trebuie avuta in vedere si hotararea pronuntata in cazul Optigen la punctul 51 in sensul ca *„reprezinta livrare de bunuri tranzactiile care nu sunt ele insele viciate de fraudarea taxei pe valoarea adaugata”*, rezultand si din aceasta hotarare faptul ca operatiunile desfasurate intre societatea verificata si societatile de tip „fantomă ”, nu pot fi tratate ca si livrari de bunuri iar pe cale de consecinta acestea nu pot reprezenta achizitii. De asemenea, trebuie amintit ca activitatea de combatere a fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut si incurajat prin Directiva 2006/112.

In consecinta este de competenta autoritatilor si a instantelor nationale sa refuze avantajul dreptului de deducere daca, avand in vedere elemente obiective, s-a stabilit ca acest drept a fost invocat in mod fraudulos sau abuziv.

Conform prevederilor art. 65, alin.(1) din OG nr. 92/2003 republicata : *„Contribuabilul are sarcina de a dovedii actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”*.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca scopul esential al acestor operatiuni nu il reprezinta o livrare de bunuri, asa cum aceasta este definita la art. 127, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, neconstituind decat un artificiu prin care se urmareste obtinerea unui avantaj fiscal.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal deoarece organele de inspectie fiscala nu au putut determina ca sunt aferente unor operatiuni taxabile.

Fata de cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscala au recalculat profitul fiscal al societatii tinandu-se cont de cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de ... lei (... + ... +... +... ).

Profitul impozabil recalculat de catre organele de inspectie fiscala este in suma de ... lei, fata de pierderea fiscala cumulata declarata de agentul economic in suma de ... lei

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar in suma de ... lei , din care societatea declara 0 lei, rezultand o diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar in suma de ... lei, recalculata astfel :

- Pierdere cumulata in 2013 recuperata la control ... lei
- Profit fiscal an 2013 : ... lei,
- Cheltuiala nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala : ... lei
- Profit fiscal recalculat ... lei
- Impozit pe profit recalculat: ... lei

Impozitul pe profit a fost calculat in cota de 16 % conform art. 17 din Legea nr. 571/2003.

**In perioada 01.06.2014-30.06.2014** S.C. X SRL a desfasurat tranzactii cu SC ... SRL, avand CUI RO ... , cu domiciliul fiscal in Timisoara, str. ... , reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL, nu are C.I.F RO ... asa cum este trecut pe factura, numarul certificatului de inregistrare fiscala al societatii fiind RO ... . De mentionat ca societatea care are C.I.F RO ... se numeste SC ... SRL si este neplatitoare de TVA din 22.05.2012.

SC ... SRL, depune declaratii fiscale pentru luna iulie 2014, dar in declaratia 394, aceasta societate nu declara ca ar fi livrat bunuri catre SC X SRL.

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL, in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Societatea verificata a incalcat prevede art. 21 alin. (4) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal : *„Nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, din care sa se faca dovada, efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz ....”*

In concluzie, cheltuiala cu materialele de constructii achizitionate de la SC ... SRL, in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare:

*„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă*

*cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile prezentate la control, existând suspiciunea că acestea nu sunt reale.”*

În consecință, în temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia : *„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”* ..... respectiv art. 105 alin. (1) din același act normativ : *„Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, este susținută nedeductibilitatea cheltuielilor în suma de ... lei, așa cum prevede art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal : *„Nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate , care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, din care să se facă dovada, efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz ....”* respectiv art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal , potrivit căruia : *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.....”*

Conform prevederilor art. 11 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 ca scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție trebuie avută în vedere și hotărârea pronunțată în cazul Optigen la punctul 51 în sensul că *„reprezintă livrare de bunuri tranzacțiile care nu sunt ele însele viciate de fraudarea taxei pe valoarea adăugată”*, rezultând și din această hotărâre faptul că operațiunile desfășurate între societatea verificată și societățile de tip „fantoma ”, nu pot fi tratate ca și livrări de bunuri iar pe cale de consecință acestea nu pot reprezenta achiziții. De asemenea trebuie amintit că activitatea de combatere a fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112.

În consecință este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Conform prevederilor art. 65, alin.(1) din OG 92/2003 republicată : *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că scopul esențial al acestor operațiuni nu îl reprezintă o livrare de bunuri, așa cum aceasta

este definita la art. 127, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, neconstituind decat un artificiu prin care se urmareste obtinerea unui avantaj fiscal.

Aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal deoarece organele de inspectie fiscala nu au putut determina ca sunt aferente unor operatiuni taxabile.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au luat nota explicativa doamnei ... avand calitatea de administrator al SC X SRL, care declara ca la momentul efectuarii tranzactiilor cu societatile inactive nu a avut informatii despre comportamentul fiscal neadecvat al acestor societati si nici ca sunt inactive, transportul materialelor fiind asigurat de firmele respective cu delegat din partea lor.

Doamna ... avand calitatea de administrator al SC X SRL, mai declara ca materialele de constructii care au facut obiectul tranzactiilor efectuate cu societatile inactive au fost receptionate de societate in baza notelor de receptie intocmite, acestea fiind date in consum in baza bonurilor de consum intocmite, aceste consumuri regasindu-se in lucrarile contractate cu beneficiarii nostri”..

Fata de cele prezentate mai sus in întelesul codului fiscal, scopul economic al unei tranzactii trebuie sa reflecte întocmai modul cum aceasta se produce, sa fie în concordanta cu realitatea, sa se deruleze cu respectarea cadrului legal si sa pună în evidenta drepturile si obligatiile aferente operatiunii.

Astfel, în sens economic si fiscal, intr-o relatie de afaceri, tranzactiile economice desfășurate trebuie analizate din punct de vedere al veniturilor, cheltuielilor si a rezultatelor fiscale pe care le implica.

In urma investigatiilor fiscale efectuate, prezentate mai sus, rezulta fără putinta de tăgada ca nu s-a putut demonstra cu certitudine realitatea tranzactiilor, (mare parte a furnizorilor fiind in inactivitate si radiati) concluzia fiind ca a avut loc o practica abuziva, o derulare artificiala a tranzactiilor intre societatea verificata si furnizorii sai, fără livrarea reala a bunurilor, având loc doar un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a obtine avantaje fiscale.

Facturile în cauza, în care sunt consemnate operatiuni fictive, sunt false prin continutul lor si nu pot dobândi calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidenta financiar contabila si, pe cale de consecinta, nici pentru deducerea cheltuielilor.

Fata de cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscala au recalculat profitul fiscal al societatii tinandu-se cont de cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de ... lei.

Profitul impozabil recalculat de catre organele de inspectie fiscala este in suma de ... lei, fata de pierderea fiscala cumulata calculata si declarata de societate in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei( ... x 16%) , din care societatea declara 0 lei, rezultand o

diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar in suma de ... lei, recalculata astfel :

- Profit fiscal an 2014 stabilit de societate : ... lei,
- Cheltuiala nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala : ... lei
- Profit fiscal recalculat ... lei (... + ... )
- Impozit pe profit recalculat ... lei

Impozitul pe profit a fost calculat in cota de 16 % conform art. 17 din Legea 571/2003.

Impozitul pe profit total recalculat de organele de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 este in suma de ... lei.

In concluzie, inspectie fiscala a stabilit urmatoarele diferente de natura impozitului pe profit:

- an 2012	... lei
- an 2013	... lei
- an 2014	... lei
Impozit pe profit suplimentar :	... lei
Dobanzi de intarziere	... lei
Penalitati de intarziere	... lei
Total general	... lei

### **Cu privire la verificarea taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.01.2012- 31.07.2015**

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2012-31.12.2012, societatea a desfasurat tranzactii cu SC ... SRL, avand CUI ... , cu domiciliul fiscal in Arad, str. ... , reprezentand achizitii de materiale de constructii (polistiren expandat, tigla) in baza facturilor nr. .../03.12.2012, nr..../06.12.2012, nr.../10.12.2012, nr.../11.12.2012, nr .../12.12.2012, nr .../17.12.2012, nr .../18.12.2012, nr .../19.12.2012, nr.../21.12.2012 si ./24.12.2012, achitate de societate in numerar, acestea avand o valoare de pana la 5.000 lei.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei valoare cu TVA. Taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate pentru aceste facturii fiind de ..... lei.

Din verificarea efectuata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL nu depune deconturi de TVA pe perioada derularii tranzactiilor, societatea fiind neplatitoare de TVA incepind cu data de 08.06.2012 si figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 08.06.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, avand ca obiect de activitate consultanta in afaceri si management.

Potrivit art. 11 alin. (11) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, autoritatile fiscale NU VOR LUA IN



CONSIDERARE o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv, prin Ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia livrarilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita.

Urmarea faptului ca a dedus TVA in baza unor facturi provenite de la societati inactivate societatea verificata a incalcat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii :

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155; Potrivit art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu :

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România si care si-a desemnat un reprezentant fiscal, precum si denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

Cerinta prevazută la litera d) nu se rezumă însă la aspectul ei formal, ci la realitatea datelor înscrise în factură, ori realitatea este ca furnizorul la data emiterii facturii nu detinea un cod de inregistrare in scopuri de TVA al unei persoane impozabile.

In concluzie, TVA aferenta achizitiilor de materialele de constructii de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de .... lei este nedeductibil fiscal.

In perioada 01.01.2012 – 31.12.2012, societatea verificata a desfasurat tranzactii cu **SC ... SRL**, avand CUI RO ... si domiciliul fiscal in loc. ... , reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu TVA.

TVA dedusa de societate aferenta acestor facturi fiind in suma de .... lei

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat că SC ... SRL nu depune declarația 394, privind "livrarile și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național" și figurează în baza de date ANAF ca societate inactivă din data de 02.03.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Se menționează că pe facturile emise de către SC ... SRL nu se face mențiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate și numărul avizului de însoțire a marfurilor.

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, factura trebuie să conțină în mod obligatoriu data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii.

Societatea verificată a încălcat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completările și modificările ulterioare, potrivit căruia 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 sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

În concluzie, suma de ... lei reprezentând TVA dedusă aferentă achizițiilor de materialele de construcții de la SC ... SRL (societate inactivă), în suma de ... lei este nedeductibilă fiscal.

Pe perioada 01.01.2012 – 31.12.2012 societatea verificată a desfășurat tranzacții cu SC ... SRL, având CUI RO ... și domiciliul fiscal în loc. ... , județul Bihor, reprezentând achiziții de materiale de construcții, facturi achitate de societate în numerar.

Contravaloarea materialelor de construcții facturate de către SC ... SRL către societatea verificată, conform facturilor emise și a fișei analitice a contului ... , este în suma totală de ... lei, valoare cu TVA.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, s-a constatat că SC ... SRL nu depune declarația 394, privind "livrarile și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național" iar SC ... SRL, figurează în baza de date ANAF ca societate inactivă din data de 13.11.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De menționat că pe facturile emise de către SC ... SRL nu se face mențiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate și numărul avizului de însoțire a marfurilor. Singura mențiune trecută este cea a delegatului d-l ... .

Din consultarea bazei de date ANAF rezulta ca societatea nu a avut niciun salariat pe nume ... .

Potrivit art 155 alin. (19) lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu : *“data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data \ casării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”*

Societatea verificata a incalcat prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155; TVA dedusa de societate pentru aceste operatiuni in suma de ..... lei nu este deductibila fiscal, potrivit reglementarilor legale mai sus amintite.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada **01.01.2013 – 31.12.2013**, societatea a desfasurat tranzactii cu **SC ... SRL**, avand CUI RO ... si domiciliul fiscal in localitatea Timisoara, ... , reprezentand achizitii de materiale de constructii , facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu tva.

Din verificarea efectuata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, a rezultat ca SC ... SRL, nu depune deconturi de TVA pe perioada derularii tranzactiilor, societatea fiind radiata incepand cu 05.09.2012.

De asemenea SC ... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 05.09.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Potrivit art. 11 alin. (11) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, autoritatile fiscale NU VOR LUA IN CONSIDERARE o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv, prin Ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia livrarilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita.

Urmare a faptului ca a dedus TVA in baza unor facturi provenite de la societati inactive societatea verificata a incalcat prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii

“a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;

Potrivit art. 155 alin. (19) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare , factura trebuie sa contina in mod obligatoriu :

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România si care si-a desemnat un reprezentant fiscal, precum si denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

Cerinta prevazuta la litera d) nu se rezumă însă la aspectul ei formal, ci la realitatea datelor înscrise în factură, ori realitatea este ca furnizorul la data emiterii facturii nu detinea un cod de inregistrare in scopuri de tva al unei persoane impozabile.

In concluzie, TVA dedusa aferenta achizitiilor de materiale de constructii de la SC ... SRL (societate inactiva), in suma de 24.193 lei este nedeductibila fiscal.

In perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, societatea verificata a desfasurat tranzactii cu **SC ... SRL**, avand CUI RO ... si domiciliul fiscal in localitatea Salonta, judetul Bihor, reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei, valoare cu tva.

Din verificarea efectuata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, au rezultat urmatoarele aspecte:

- SC ... SRL, nu depune declaratia 394, privind “livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national “

- SC ... SRL, figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 02.03.2013, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

De mentionat ca pe facturile emise de catre SC ... SRL, nu se face mentiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate si numarul avizului de insotire a marfurilor.

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare , factura trebuie sa contina in mod obligatoriu : *“data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”*

Societatea verificata a incalcat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: “a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155; tranzactiile sau derulat cu SC ... SRL pe perioada in care societatea furnizoare a fost inactiva.

Potrivit art. 11 alin. (11) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, autoritatile fiscale NU VOR LUA IN CONSIDERARE o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv, prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia livrarilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita.

Urmare a faptului ca a dedus TVA in baza unor facturi provenite de la societati inactivate societatea verificata a incalcat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii

“a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;

Potrivit art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu: a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

Cerința prevăzută la litera d) nu se rezumă însă la aspectul ei formal, ci la realitatea datelor înscrise în factură, ori realitatea este că furnizorul la data emiterii facturii nu deținea un cod de înregistrare în scopuri de TVA al unei persoane impozabile.

În concluzie, TVA dedusă aferentă achizițiilor de materialele de construcții de la SC ... SRL (societate inactivă), în suma de ... lei este nedeductibilă fiscal.

Pe perioada 01.04.2013 – 3.04.2013 societatea verificată a desfășurat tranzacții cu ... SRL având CUI RO ... , cu domiciliul fiscal în loc. ... nr 32, din județul Bihor, reprezentând achiziții de materiale de construcții, facturi achitate de societate în numerar.

Contravaloarea materialelor de construcții facturate de către ... SRL către societatea verificată, conform facturilor emise și a fișei analitice a contului ... , este în suma totală de ... lei valoare cu TVA.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, au rezultat următoarele aspecte:

- ... SRL, nu depune declarația 394, privind *“livrarile și achizițiile de bunuri/servicii efectuate pe teritoriul național”*

- ... SRL, figurează în baza de date ANAF ca societate inactivă din data de 01.02.2014.

... SRL depune pe toată perioada desfășurării activității un singur decont pentru luna iunie 2013, din care rezultă că societatea nu a livrat bunuri către nicio societate.

Față de cele prezentate mai sus aceste operațiuni nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, societatea verificată a încălcat prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare: *„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”*

În concluzie, TVA dedusă în suma de ... lei este nedeductibilă fiscal, aceasta nefiind aferentă unor operațiuni taxabile.

Pe perioada 01.04.2013 – 31.08.2013 societatea verificată a desfășurat tranzacții cu ... SRL , având CUI RO ... și domiciliul fiscal în loc Tulca din județul Bihor, reprezentând achiziții de materiale de construcții, facturi achitate de societate în numerar.

Contravaloarea materialelor de construcții facturate de către ... SRL către societatea verificată, conform facturilor emise și a fișei analitice a contului ... , este în suma totală de ... lei valoare cu TVA.

Din verificarea de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, au rezultat urmatoarele aspecte:

- ... SRL, nu depune declaratia 394, privind *“livrarile si achizitiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul national “si nici decontul de TVA aferent lunii august 2013 cand ... SRL a avut tranzactii cu societatea verificata in valoare totala de ... lei*

- ... SRL figureaza in baza de date ANAF ca societate inactiva din data de 01.03.2014, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

-pe facturile emise de catre ... SRL nu se face mentiunea cu privire la mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate si numarul avizului de insotire a marfurilor. Singura mentiune trecuta este cea a delegatilor ... si ... .

Din consultarea bazei de date ANAF rezulta ca societatea nu a avut acesti salariati pe perioada derularii tranzactiilor, toate contactele de munca cu salariatii au fost incetate in cursul anului 2012 si in ianuarie 2013, cand a incetat contractul cu ... si ... .

Potrivit art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, factura trebuie sa contina in mod obligatoriu : *“data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data\ incasarii unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”*

Societatea verificata a incalcat prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit caruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

- pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila,

- sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;

Fata de cele prezentate mai sus, aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat si prevederile art.145 alin. (2) lit a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare: *„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile; ”*

In concluzie, TVA dedusa in suma de ... lei este nedeductibila fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada **01.06.2014 – 30.06.2014**, societatea a desfasurat tranzactii cu **SC ... SRL**, avand CUI ... si domiciliul fiscal in loc. Timisoara, str. ... , nr ....., jud. Timis, reprezentand achizitii de materiale de constructii, facturi achitate de societate in numerar.

Contravaloarea materialelor de constructii facturate de catre SC ... SRL catre societatea verificata, conform facturilor emise si a fisei analitice a contului ... , este in suma totala de ... lei valoare cu tva.

Din verificarea efectuata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul IF Arad a bazei de date ANAF, au rezultat urmatoarele aspecte:

- SC ... SRL, nu are C.I.F RO ... asa cum este trecut pe factura, numarul certificatului de inregistrare fiscala al societatii fiind RO ... .

- societatea care are C.I.F RO ... se numeste SC ... SRL si este neplatitoare de TVA din 22.05.2012.

- SC ... SRL, depune declaratii fiscale pentru luna iunie 2014, dar in declaratia 394, aceasta societate nu declara ca ar fi efectuat livrari catre SC X SRL.

Fata de cele prezentate mai sus aceste operatiuni nu sunt aferente unor operatiuni taxabile, societatea verificata a incalcat prevederile art.145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare: *„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;”*

In concluzie, TVA dedusa, in suma de ..... lei este nedeductibila fiscal.

Datorita acestor deficiente, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili cu certitudine realitatea tranzactiilor consemnate in facturile prezentate la control, existand suspiciunea ca acestea nu sunt reale.

In consecinta, in temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia : *„Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza „.....” respectiv art. 105 alin. (1) din același act normativ : „Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”.*

Conform prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare: *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are ca scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

Potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie trebuie avuta in vedere si hotararea pronuntata in cazul Optigen la punctul 51 in sensul ca „reprezinta livrare de bunuri tranzactiile care nu sunt ele insele viciate de fraudarea taxei pe valoarea adaugata, rezultand si din aceasta hotarare faptul ca operatiunile desfasurate intre societatea verificata si societatile de tip „fantomă”, nu pot fi tratate ca si livrari de bunuri iar pe cale de consecinta acestea nu pot reprezenta achizitii.



Trebuie amintit ca activitatea de combatere a fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut si incurajat prin Directiva 2006/112.

In consecinta este de competenta autoritatilor si a instantelor nationale sa refuze avantajul dreptului de deducere daca, avand in vedere elemente obiective, s-a stabilit ca acest drept a fost invocat in mod fraudulos sau abuziv.

Conform prevederilor art. 65, alin.(1) din OG 92/2003 republicata : *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”*.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca scopul esential al acestor operatiuni nu il reprezinta o livrare de bunuri, asa cum aceasta este definita la art. 127, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, neconstituind decat un artificiu prin care se urmareste obtinerea unui avantaj fiscal. Aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal deoarece organele de inspectie fiscala nu au putut determina ca sunt aferente unor operatiuni taxabile.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au luat nota explicativa doamnei ... avand calitatea de administrator al SC X SRL, care declara ca la momentul efectuarii tranzactiilor cu societatile inactive nu a avut informatii despre comportamentul fiscal neadecvat al acestor societati si nici ca sunt inactive, transportul materialelor fiind asigurat de firmele respective cu delegat din partea lor.

Doamna ... avand calitatea de administrator al SC X SRL, mai declara ca: *“materialele de constructii care au facut obiectul tranzactiilor efectuate cu societatile inactive au fost receptionate de societate in baza notelor de receptie intocmite, acestea fiind date in consum in baza bonurilor de consum intocmite, aceste consumuri regasindu-se in lucrarile contractate cu beneficiarii nostri”*.

Fata de cele prezentate mai sus in întelesul codului fiscal, scopul economic al unei tranzactii trebuie sa reflecte întocmai modul cum aceasta se produce, sa fie în concordanta cu realitatea, sa se deruleze cu respectarea cadrului legal si sa pună în evidenta drepturile si obligatiile aferente operatiunii.

In urma investigatiilor fiscale efectuate, prezentate mai sus, rezulta ca nu s-a putut demonstra realitatea tranzactiilor, concluzia fiind ca a avut loc o practica abuziva, o derulare artificiala a tranzactiilor intre societatea verificata si furnizorii sai, fara livrarea reala a bunurilor, având loc doar un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a obtine avantaje fiscale.

Organele de inspectie fiscala sustin ca facturile în cauza, în care sunt consemnate operatiuni fictive, sunt false prin continutul lor si nu pot dobândi calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidenta financiar contabila si, pe cale de consecinta, nici pentru deducerea TVA.

In concluzie, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoatele obligatii suplimentare:

- TVA ... lei
- Penalitati ... lei
- Dobanzi ... lei.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în ... , județul Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... , are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” – cod CAEN 4120.

*Cauza supusa soluționării este dacă Societatea X S.R.L. datorează impozit pe profit cu majorări de întârziere și penalități aferente și TVA cu majorări de întârziere și penalități aferente în condițiile în care Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad prin Ordonanța de clasare pronunțată în data de 22.01.2016 în dosar nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, nu s-a pronunțat cu privire la existența faptei de evaziune fiscală în condițiile în care toate creanțele datorate de Societatea X S.R.L. au fost achitate integral la data de 08.01.2016, constatându-se incidente dispozițiile art. 16 alin. 1 lit. b teza II din Codul de procedură penală, pentru acest motiv pronunțându-se soluția de clasare, rămasă definitivă.*

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR ... /19.10.2015 s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

- impozit pe profit în sumă de ... lei, cu accesorii aferente
- TVA în sumă de ... lei, aferent căreia au fost calculate accesorii.

Împotriva acestui act administrativ fiscal petenta a formulat contestație a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. ... /08.12.2015 emisă de DGRFP Timișoara în conformitate cu dispozițiile art. 214 Cod procedură fiscală, republicat, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, în condițiile în care Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad a formulat Sesizarea Penală nr. ... /19.10.2015.

Din cuprinsul Ordonanței de clasare pronunțată în data de 22.01.2016 în dosar nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, rezultă că soluția dispusă – clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 privind pe numita Vâlcă Florica, CNP 2620121057072, administrator al X S.R.L. – în temeiul art. 315 alin. 1 lit. b Cod de procedură penală, art. 16 alin. 1 lit. b teza II Cod procedură penală, care prevăd:

„ART. 16

*Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale*

(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

(...)

b) **fapta** nu este prevăzută de legea penală **ORI nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;**

ART. 315

Clasarea

(1) Clasarea se dispune când:

(...)

b) nu se poate pune în mișcare acțiunea penală sau aceasta nu mai poate fi exercitată întrucât există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1).”

În drept, având în vedere situația în fapt și susținerile părților, în cauză sunt incidente următoarele reglementări în considerarea art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală dat în aplicarea principiului general de drept *tempus regit actum*:

**O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 214

***Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă***

(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 a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

(....)

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

**Ordinul nr. 2906/2014** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Învederăm că Decizia nr. ... /08.12.2015 a fost emisă de DGRFP Timișoara, în baza normelor legale precitate, cât și în considerarea principiului

general de drept consacrat de dispozițiile art. 19 alin. 2 Cod procedură penală, *penalul ține în loc civilul*.

Având în vedere starea de fapt și temeiurile legale incidente în speță, se reține că urmare Ordonanței de clasare pronunțată în data de ...01.2016 în dosar nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, organele de urmărire penală au clasat cauza în temeiul art. 16 alin. 1 lit. b) teza II, respectiv pe motivul că „**fapta nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege**”, în condițiile în care au fost achitate toate obligațiile fiscale bugetului de stat (dovadă fiind certificatul de atestare fiscală nr. ARGDEJ71).

Astfel DGRFP Timișoara, ca organ competent în soluționarea contestației, luând act de Ordonanța de clasare pronunțată în data de 22.01.2016 în dosar nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, definitivă, va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de petenta X S.R.L. împotriva impozitului pe profit suplimentar și TVA cu accesorii aferente cuprinse în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-AR ... /19.10.2015.

***Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu bunuri și servicii în sumă de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat petentei exercitarea dreptului de deducere TVA aferentă, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.***

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, suma totală de lei reprezentând achiziții de materiale de construcții de la firmele ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, .... SRL, ... SRL, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei aferentă acestor achiziții.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**a) în materia impozitului pe profit:**

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

- **art.21 alin.1** din același act normativ se precizează:

*„(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.”*, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele

sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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.m)** și **r)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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 prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]”.

Conform textelor de lege sus citate, se reține ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă

necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

**b) în materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.156 alin.1, alin.2 și alin.4 din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care stipulează că:

*“ ART. 156 - Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.*

*(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”*

coroborate cu cele ale art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

*„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.*

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)*

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Referitor la **firmele cu care petenta a derulat tranzacții comerciale** au rezultat următoarele:

**a) Societatea ... SRL** (tranzacții derulate în anul 2012)

- facturile au fost achitate de petentă în numerar

- conform bazei de date ANAF, ... SRL nu depune deconturi de tva pe perioada derulării tranzacțiilor, societatea fiind neplatitoare de TVA începând cu



data de 08.06.2012 și figurează în baza de date ANAF ca societate inactivă din data de 08.06.2012;

- facturile au fost emise după data de 08.06.2012 când ... SRL a devenit neplătitoare de TVA, la această dată fiind declarată inactivă;

**b) Societatea ... SRL (tranzacții derulate în anii 2012 și 2013)**

- facturile au fost achitate de petentă în numerar;

- ... SRL nu depune declarația 394, privind “livrarile și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național” și figurează în baza de date ANAF ca societate inactivă din data de 02.03.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- facturile emise de către firma ... SRL nu conțin toate informațiile impuse de art. 155 alin. (19) lit. c) din Codul fiscal, respectiv nu conține mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate și numărul avizului de însoțire a mărfurilor;

- în anul 2013, respectiv de la data de **02.03.2013**, din interogarea bazei de date ANAF, a rezultat că este inactivă, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- în ceea ce privește anul 2013, toate tranzacțiile dintre petentă și firma ... SRL au fost derulate pe perioada în care societatea furnizoare a fost inactivă.

**c) Societatea ... SRL (tranzacții derulate în anii 2012 și 2013)**

- facturile au fost achitate de petentă în numerar;

- conform bazei de date ANAF, ... SRL nu depune declarația 394, privind “livrările și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național”, iar din data de 13.11.2013 figurează ca societate inactivă, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- facturile emise de către firma ... SRL nu conțin toate informațiile impuse de Codul fiscal, respectiv nu este înscris mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate și numărul avizului de însoțire a mărfurilor;

- deși facturile sunt completate cu numele delegatului, dl. ... , din verificările organelor de inspecție fiscală a rezultat că firma nu a avut niciun salariat cu acest nume.

**d) Societatea ... SRL (tranzacții derulate în anul 2013)**

- facturile au fost achitate de petentă în numerar;

- din interogarea bazei de date ANAF, a rezultat că firma ... SRL, nu depune deconturi de TVA pe perioada derulării tranzacțiilor, fiind **radiată** din **05.09.2012**;

- de asemenea, această firmă a fost declarată **inactivă** din data de **05.09.2012**, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- facturile în cauză sunt emise ulterior datei la care firma ... SRL a fost declarată inactivă, respectiv radiată.

**e) Societatea .... SRL (tranzacții derulate în anul 2013)**

- facturile au fost achitate de petentă în numerar;  
- conform bazei de date ANAF, .... SRL nu depune declarația 394, privind “livrările și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național”, iar din data de 01.01.2014 este declarată societate inactivă;  
- pe toată perioada desfășurării activității firma .... SRL depune un singur decont de TVA (aferent lunii iunie 2013), din care rezultă că nu a efectuat livrări către nicio societate, implicit nici către petentă.

**f) Societatea ... SRL (tranzacții derulate în anul 2013)**

- facturile au fost achitate de petentă în numerar;  
- conform bazei de date ANAF, .. SRL nu depune declarația 394, privind “livrările și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național” și nici decontul de TVA aferent lunii august 2013 când firma ... SRL a avut tranzacții cu petenta, iar din data de 01.03.2014 este declarată societate inactivă;  
- facturile emise de către firma ... SRL nu conțin toate informațiile impuse de Codul fiscal, respectiv nu este înscris mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate și numărul avizului de însoțire a mărfurilor;  
- deși facturile sunt completate cu numele delegaților, d-nii. ... și ... , din verificările organelor de inspecție fiscală a rezultat că firma nu a avut salariați cu acest nume.

**g) Societatea ... SRL (tranzacții derulate în anul 2014)**

- din analiza informațiilor cuprinse în facturile emise de firma ... SRL și înregistrate în evidența contabilă a societății petente, a rezultat ca firma ... SRL, nu are C.I.F RO ... așa cum este trecut pe factură, numărul de înregistrare fiscală al acesteia fiind **RO ...** , organele de inspecție fiscală identificând firma care are C.I.F RO ..., societate care este neplătitoare de TVA din 22.05.2012;  
- firma ... SRL, depune declarații fiscale pentru luna iulie 2014, dar în declarația 394, aceasta nu declară că ar fi livrat bunuri către Societatea X SRL.

*În ceea ce privește achizițiile de materiale de construcții de la societățile ... SRL, ... SRL și ... SRL (doar anul 2013), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și petenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile de materiale de construcții, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.*

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de societățile ... SRL, ... SRL și ... SRL, în perioada în care acești contribuabili erau declarați inactivi, respectiv ... SRL din data de 08.06.2012, ... SRL din data de 02.03.2013, ... SRL din data de 05.09.2012, (societatea ... SRL fiind chiar radiată din data de 05.09.2012), petenta considerând aceste cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

**În drept**, începând cu data de 01.01.2012, sunt în vigoare prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“(1<sup>1</sup>) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.*

*(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”*

Aceleași dispoziții legale se regăsesc și în forma Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 05.08.2013, respectiv:

*„(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.**

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora

ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Conform OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală:  
„ART. 78<sup>1</sup> Registrul contribuabililor inactivei/reactivați  
(...)

(8) Registrul contribuabililor inactivei/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”

Totodată potrivit **Ordinul nr. 3.347 din 20 octombrie 2011** pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

“ART. 8

(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de întâi a lunii următoare comunicării deciziei de declarare în inactivitate.

ART. 10

**Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice".**”

Se reține astfel că datele la care furnizorii în cauză au fost declarați contribuabili inactivi, precum și datele de la care organele fiscale au anulat acestora înregistrarea în scopuri de TVA, astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, se regăsesc și în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, opozabilă *erga omnes*.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Astfel, în cauză sunt incidente următoarele prevederile:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2010 stipulează:

„ART. 21

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la baza 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. 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;”

precum și cele în vigoare la data de 01.01.2013:

“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](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

modificate începând cu data de 01.01.2013, astfel:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 145](#) alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 145](#) alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie

*documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”*

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5), în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

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

respectiv cu prevederile art. 155 alin. 19 lit. d, în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

*“ (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*(...)*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile(...);”*

Astfel, în speță, facturile întocmite de furnizori nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil (la data emiterii facturilor furnizorii nu mai erau înregistrați în scopuri de TVA).

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dându-le posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Prin urmare, DGRFP Timișoara reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„(1) *Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

***(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.”***

Potrivit prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Astfel, se reține că Societatea X SRL nu are posibilitatea legală de a beneficia de diminuarea masei profitului impozabil cu cheltuielile în sumă de ... lei și nici posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei înscrisă în facturile emise de furnizorii: ... SRL, ... SRL și ... SRL (în anul 2013) declarate ca fiind societăți inactice anterior derulării tranzacțiilor cu petenta, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit și la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA.

***În ceea ce privește achizițiile de materiale de construcții de la societățile ... SRL (anul 2012), ... SRL, ... SRL, ... SRL ȘI ... SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și petenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile de materiale de construcții, în condițiile în care facturile în care au fost înscrise aceste operațiuni nu au calitatea de document justificativ nefiind completate integral/parțial cu toate informațiile prevăzute de legislația fiscală..***



În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de firmele ... SRL (anul 2012), ... SRL, ... SRL, ... SRL ȘI .... SRL, petenta considerând aceste cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele societăți nu depun declarația 394, privind “livrările și achizițiile de bunuri/ servicii efectuate pe teritoriul național”, facturile emise nu conțin toate informațiile impuse de art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și plățile efectuate de petentă au fost în numerar, sub plafonul de 5.000 lei.

În consecință, urmare a acestor constatări, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru aceste cheltuieli, respectiv nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*“(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.”*

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de justificarea necesității acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(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;”*

Conform pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor.

Potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicata:

*„(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.”*

Conform art.1 din OMFP Nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

*“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”*

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, text în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

*“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

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

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

**În materia taxei pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit. a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„Art.145 (2) Orice persoana impozabilă are dreptul sa deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării in folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile (...)*

art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(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;”*

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

*“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”*

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că persoana impozabilă, pentru a exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 155 Facturarea*

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, **dacă** acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) **data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;**

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, **codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;**

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

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

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

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

Conform prevederilor legale de mai sus rezultă că legiuitorul a stabilit că factura trebuie să îndeplinească toate condițiile stabilite la articolul 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, elementele minimale privind conținutul fiind enumerate la alin. (19) al art. 155, citat mai sus.

Din constatări se reține că facturile de achiziție nu sunt completate/sunt completate parțial cu datele privind cumpărătorul/beneficiarul, facturile emise neconținând toate informațiile impuse de art. 155 alin. (19) din Codul fiscal (ex.

în cazul societății ... SRL, respectiv ... SRL - nu conțin mijlocul de transport, datele privind expedierea bunurilor livrate și numărul avizului de însoțire a mărfurilor), facturile sunt completate cu nume ale delegaților care nu au nicio legătură cu firma furnizoare neavând calitatea de angajat la acestea (ex. Societățile ... SRL și .... SRL).

În ceea ce privește furnizorul ... SRL, în facturi este înscrisă această firmă, dar numărul de înregistrare fiscală înscris este atribuit altei societăți. Mai mult, numărul de înregistrare fiscală aparține unei societăți care este neplătitoare de TVA din 22.05.2012, fapt care putea fi ușor verificat din datele publice de pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Astfel cum a statuat și Înalta Curte de Casație și Justiție conform Deciziei V/2007, pronunțată în interesul legii, obligatorie, *„În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:*

*Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”*

Faptul că Decizia V/2007 pronunțată de ÎCCJ cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, este aplicabilă de drept operațiunilor consemnate în facturile emise în perioada în care petenta a fost verificată de inspecția fiscală este conformat chiar de Curtea de Apel Timișoara, instanță de control judiciar care a statuat în hotărârea nr. 126 din 16.05.2016, că apărarea autorității fiscale este pertinentă și prin invocarea „Deciziei nr. V/2007, pronunțată în recursul legii de către Înalta Curte de Casație și Justiție, în cadrul căreia însăși instanța supremă a făcut o astfel de trimitere la dispozițiile Codului fiscal aplicabile impozitului pe profit [art. 21 alin. (4) lit. f), în forma în vigoare la acea dată] atunci când s-a pronunțat pe o problemă care viza deductibilitatea TVA.”

Mai mult, în ceea ce privește argumentul petentei potrivit căruia *cerințele de ordin formal impuse de legea națională (în cauză, lit.o) și l) din art.155 din Codul fiscal) asupra dreptului de deducere TVA trebuie analizat din perspectiva jurisprudenței Curții Europene de Justiție (CEJ) în materie, care are caracter obligatoriu pentru autoritățile din statele membre, respectiv faptul că dreptul statelor membre de a impune cerințe suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, ca și condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA*

*de către contribuabili, nu este unul de tip absolut, ci trebuie să fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit, se reține faptul că începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul obligatoriu al facturii este cel prevăzut la art.155 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reprezintă transpunerea corectă a prevederilor art.226 din Directiva.*

De asemenea, referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, organul de soluționare a contestației reține opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, care a precizat faptul că *„există jurisprudență europeană din care rezultă că autoritatea fiscală poate să refuze exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a neregulilor constatate în facturi.*

*Astfel, în Hotărârea din 8 mai 2013, în Cauza C-271/12, Petroma Transport și alții, Curtea s-a pronunțat după cum urmează:*

*1) Dispozițiile din a șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată poate fi refuzat unor persoane impozabile, destinate ale unor servicii, care dețin facturi incomplete, chiar dacă acestea sunt completate ulterior prin furnizarea de informații prin care se urmărește dovedirea caracterului real, a naturii și a valorii operațiunilor facturate după adoptarea unei astfel de decizii de refuz.*

*2) Principiul neutralității fiscale nu se opune ca autoritatea fiscală să refuze restituirea taxei pe valoarea adăugată plătite de o societate prestatoare de servicii în cazul în care exercitarea dreptului de deducere aferente acestor servicii a fost refuzată societăților destinate ale serviciilor respective ca urmare a neregulilor constatate în facturile emise de acea societate prestatoare de servicii.*

*De asemenea, amintim în acest sens și Hotărârea Curții în cauza C-152/02 Terra Baubedarf – Handel, prin care Curtea s-a pronunțat în temeiul cele de a șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, înlocuită la 1 ianuarie 2007 de Directiva 2006/112/CE, în sensul că aspectul că **„persoana impozabilă poate deduce TVA numai pentru perioada de impunere în care deține o factură întocmită corect nu încalcă principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale.”***

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„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.”*

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte facturi completate conform art. 155 din Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor în cauză; în cadrul procedurii de soluționare a contestației petenta neprezentând documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să acopere viciile de procedură în completarea facturilor fiscale, constatate de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, nefiind respectate prevederile legale incidente facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu achizițiile de bunuri înscrise în facturi ce nu au completate toate datele obligatorii prevăzute de legea fiscală și care nu au calitatea de documente justificative reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, respectiv condiția de formă constând în deținerea unei facturi în original completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege și să se facă dovada cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este aceea de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, completată cu informațiile obligatorii, condiție care conform constatărilor organelor de inspecție fiscală nu a fost respectată.

În consecință, nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de legea fiscală, petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Din analiza modului în care au fost emise facturile în cauză, rezultă că, în general o firmă parteneră, la data când era activă, a emis cronologic facturi într-un interval de timp scurt, valorile înscrise fiind sub 5000 lei, situație care i-a

permis petentei să evite transferurile bancare, plata fiind făcută de petentă în numerar.

Spre exemplificare, în cazul societății ... SRL, tranzacțiile s-au derulat toate în luna aprilie 2013, când societatea era activă, valoarea tranzacțiilor fiind în sumă de ... lei, facturile fiind emise zilnic doar pentru societatea petentă, în condițiile în care sunt emise cronologic (nr. 31/01.04.2013, 32/02.04.2013, 33/03.04.2013, 34/04.04.2013, 35/05.04.2013 (...). 52/30.04.2013).

În mod similar, în cazul societății .... SRL, toate tranzacțiile s-au derulat în luna aprilie și august 2013, valoarea totală a tranzacțiilor fiind în sumă de ... lei, succesiunea emiterii acestora fiind: 200/01.04.2013, 201/02.04.2013, 202/03.04.2013, 203/04.04.2013, 204/05.04.2013 (...) 296/01.08.2013 (...) 319/30.08.2013 ș.a.m.d.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, rezultă că facturile sunt emise în ordine cronologică aproape zilnic din luna aprilie 2013, respectiv august 2013, iar zilele în care societatea ... SRL emite facturi către societatea X SRL coincid cu zilele în care societatea .... SRL emite facturi către X SRL.

Facturile emise pentru anul 2012 de firma ... SRL sunt din lunile martie, aprilie, mai și iunie; și în acest caz facturile sunt emise în mod cronologic. Așa cum rezultă din cuprinsul prezentei, facturile nu conțin toate elementele prevăzute la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv lit. c) – *„data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii”*.

În subsidiar, în vederăm petentei că legiuitorul, prin Codul fiscal a prevăzut inclusiv situația în care pentru livrări separate de bunuri/servicii către același beneficiar persoana impozabilă să poată emite o **„factură centralizatoare”**, respectiv art. 155 alin. (16) care prevede:

*„(16) Persoana impozabilă poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri, prestări separate de servicii, către același client, în următoarele condiții:*

*a) să se refere la operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă sau pentru care au fost încasate avansuri într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;*

*b) toate documentele emise la data livrării de bunuri, prestării de servicii sau încasării de avansuri să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”*, modalitate care nu a fost adoptată în cazul petentei, în speță preferându-se emiterea unei facturi, zilnic, timp de o lună, pentru sume mai mici de 5.000 lei, care să poată fi achitată în numerar și nu prin decontare bancară, așa cum prevede OG nr. 15/1996 cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, act normativ care în vederea întăririi disciplinei financiare și



evitării evaziunii fiscale, prevede că “operațiunile de încasări și plăți între persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plată fără numerar” – art. 5 alin. 1, cu excepția plăților efectuate către o singură persoană juridică în limita unui plafon zilnic în sumă de 5.000 lei.

Referitor la *jurisprudența CJUE*, invocată de petentă, subliniem faptul că în hotărârile emise, Curtea, în ceea ce privește condițiile necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA-ului, pe lângă condițiile de fond precizează și condițiile de formă.

În cauza **C-425/06 Part Service Srl**, societate în lichidare, fostă Italservice Srl, Curtea stipulând următoarele:

“42 La punctele 74 și 75 din hotărârea Halifax și alții, citată anterior, Curtea a statuat în primul rând, în cadrul interpretării celei de a șasea directive, că **existența unei practici abuzive poate fi reținută atunci când:**

– operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale celei de a șasea directive și ale legislației naționale de transpunere a acestei directive, au ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții;

– potrivit unui ansamblu de elemente obiective, scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

43 În cazul în care, ulterior, aceasta a oferit instanței de trimitere precizări destinate să orienteze interpretarea pe care aceasta o va efectua în cauza principală, Curtea a făcut din nou referire, la punctul 81 din hotărârea sa, la operațiuni care au ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal.”

Astfel, raportându-ne la starea de fapt fiscală, la argumentele expuse în Ordonanța de clasare pronunțată în data de .....01.2016 în dosar nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, respectiv la Referatul care a stat la baza pronunțării acestei soluții, în condițiile în care soluția dispusă – clasarea cauzei a fost emisă în temeiul art. 16 alin. 1 lit. b teza II Cod procedură penală,:

„ART. 16

*Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale*

(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

(...)

b) **fapta nu este prevăzută de legea penală ORI nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;**”

și nu în ultimul rând la considerațiile CJUE, rezultă că împrejurarea că petenta și-a achitat toate obligațiile fiscale față de bugetul general consolidat al statului nu poate determina pronunțarea unei soluții favorabile în calea de atac administrativă, în considerarea faptului că statele membre au obligația de a adopta

măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„**ART. 216**

*Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /19.10.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligațiile fiscale contestate reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /19.10.2015**, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 109 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„**ART. 109**

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.*

(2) *La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”*

coroborat cu prevederile art. 85 alin.(1) lit. b) din același act normativ, care stipulează:

„**ART. 85**

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidate*

(1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

(...)

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

„**ART. 93**

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR ... /19.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-AR ... /19.10.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, raportat la art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE :**

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-AR ... /19.10.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit ... lei
- majorări de întârziere ... lei
- penalitati de intarziere ... lei
- taxa pe valoarea adaugata ... lei
- majorari de intarziere ... lei
- penalitati de intarziere ... lei

- prezenta decizie se comunică la:

- ... – Societate Profesională de Avocați cu Răspundere Limitată

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,