



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 1



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B  
Tel : +0256499334  
Fax : +0256499332  
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

### DECIZIE nr. \_3183/24.07.2017

privind soluționarea contestației formulate de **SC -----SRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.-----

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. Timis – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 2 prin adresa nr.617/02.02.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.-----, asupra contestației formulate prin avocat de **SC -----SRL**, cu sediul în localitatea ----- ORC -----, CUI RO -----, cu sediul ales la SCPA -----, din -----

**SC -----SRL** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.-----, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.-----, pentru suma de --  
-----lei reprezentând:

- ----- lei - impozit pe profit suplimentar de plată,
- ----- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plată,
- ----- lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plată,
- ----- lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- ----- lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea  
adăugată suplimentar de plată,
- ----- lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea  
adăugată  
suplimentar de plată.

Contestația este autenticată prin semnatura și stampila reprezentantului legal ----- Societate civilă de avocați, fiind depusă în acest sens împuternicirea avocătială, în original.

Prin Decizia de solutionare a contestatie nr. -----s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC -----SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.-----, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.-----, pentru suma de -----lei reprezentand:

- ----- lei - impozit pe profit suplimentar de plata;
- ----- lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plata;
- ----- lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plata;
- ----- lei - taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata;
- ----- lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea  
adaugata suplimentar de plata;
- ----- lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea  
adaugata  
suplimentar de plata;

solutionarea contestatiei va fi reluata la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii.

SC -----SRL a formulat actiune impotriva Deciziei de solutionare a contestatie nr. -----, iar Tribunalul Timis a admis actiunea formulata de reclamanta (dosarul nr. -----), dispunand anularea Deciziei de solutionare a contestatie nr. -----si obligand DGRFP Timisoara sa solutioneze contestatia.

DGRFP Timisoara a formulat recurs impotriva Sentintei civile nr. -----pronuntata de Tribunalul Timis in dosarul nr. -----, recurs ce a fost respins, astfel ca sentinta primei instante a ramas definitiva si executorie (asa cum rezulta din Adresa nr. ----- transmisa Serviciului solutionare contestatii 1 de catre DGRFP Timisoara – Serviciul juridic).

Avand in vedere solutia pronuntata de Tribunalul Timis in dosarul nr. -----, se va relua procedura administrativa de solutionare a contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata prin avocat, SC -----SRL se indreapta impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. -----, solicitand anularea acesteia si emiterea unei decizii corespunzatoare, pentru urmatoarele motive:

Contestatoarea arata ca, in perioada 02.07.2015-20.10.2015, Serviciul de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis a realizat inspectia fiscala, fiind efectuate verificari asupra:

- impozitului pe profit (perioada verificata 01.10.2003-30.09.2015);
- impozitului pe veniturile microintreprinderilor (perioada verificata 07.06.2013-30.09.2015);

- taxei pe valoarea adaugata (perioada verificata 29.11.2013-30.09.2015).

De asemenea, arata ca prin Decizia de impunere nr. ----- privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice (in continuare Decizia de impunere nr. -----), emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -----, au fost stabilite in sarcina societatii urmatoarele obligatii suplimentare de plata:

1. impozit pe profit in suma de ----- lei (urmare a stabilirii unei baze impozabile suplimentara in cuantum de -----lei), dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit in suma de ----- lei si penalitati de intarziere aferent impozitului pe profit in suma de ----- lei;

2. taxa pe valoarea adaugata in suma de ----- lei (urmare a stabilirii unei baze impozabile suplimentara in cuantum de -----lei), dobanzi/majorari aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ----- lei si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in suma de ----- lei.

Contestatoarea precizeaza ca decizia mentionata i-a fost comunicata, impreuna cu Raportul de inspectie fiscala nr. -----, la data de 15.12.2015 (v. anexele 1-3).

Prezentarea sustinerilor organelor de inspectie fiscala

Contestatoarea consemneaza ca, din analiza deciziei atacate si a Raportului de inspectie fiscala nr. ----- se observa ca, cresterea bazei impozabile s-a datorat pe de-o parte achizitiilor inregistrate de societate de la -----SRL, iar pe de alta parte, achizitiilor inregistrate de la -----SRL.

In ceea ce priveste raporturile societatii cu -----S.R.L, s-a apreciat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu marfurile aferente achizitiilor de deseuri, desi incepand cu data de 11.11.2014 aceasta societate a fost declarat inactiva.

Referitor la achizitiile efectuate de societate de la furnizorul -----SRL, in urma controlului inopinat finalizat prin Procesul Verbal nr. -----s-a retinut ca partenerul comercial al societatii nu poate justifica realitatea achizitiilor efectuate de la furnizorii sai de deseuri, respectiv de la -----S.R.L, -----S.R.L si -----SRL

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca intrucat nu s-a putut confirma legalitatea si realitatea tranzactiilor dintre furnizorii -----SRL si aceasta din urma, operatiunile realizate de SC -----SRL cu aceeasi societate nu provin din operatiuni reale.

Contestatoarea sustine ca Decizia de impunere nr. ----- este nelegala intrucat:

1. Decizia de declarare a inactivitatii -----SRL ii este opozabila de la data publicarii sale in Registrul contribuabililor inactivi sau reactivati din 02.12.2014, iar nu de la data emiterii sale din 11.11.2014.

Cheltuielile inregistrate de societate de la furnizorul -----SRL au fost sintetizate de catre organele de inspectie fiscala in cadrul Anexei 11 la Raportul de inspectie fiscala nr. ----- (v. anexa 4), prezentat mai jos:

Perioada	Document achizitie		Cheltuieli nedeductibile	Impozit profit suplimentar
	Nr.	Data		
	36	17.11.2014		
	37	18.11.2014		
	43	29.11.2014		
	44	30.11.2014		
	48	18.12.2014		
	49	19.12.2014		
Tota	trim. IV 2014			
	1	05.01.2015		
	2	14.01.2015		
Total trim. 1 2015				

Conform Registrului contribuabililor inactivi sau reactivati, furnizorul -----  
----- SRL a fost declarat inactiv la data de 11.11.2014, iar data publicarii deciziei de  
inactivare a fost 02.12.2014 (v. anexa 5).

Dand eficienta dispozitiilor art. 78<sup>1</sup> alin. (9) din vechiul Cod procedura  
fiscala, inscrierea -----Processing SRL in Registrul contribuabililor inactivi  
sau reactivati s-a facut de catre organul fiscal, dupa comunicarea deciziei de  
declarare in inactivitate, in termen de cel mult 5 zile de la data comunicarii.

Raportat la prevederile alin. (1) al articolului anterior mentionat, decizia de  
inactivitate produce efecte fata de terti dupa inscrierea acesteia in Registrul  
contribuabililor inactivi.

Contestatoarea arata ca, in speta de fata, dupa declararea inactivitatii -----  
--- SRL din 11.11.2014 a avut loc comunicarea deciziei de declarare in inactivitate  
catre aceasta, iar abia ulterior comunicarii, la 02.12.2014, a avut loc aducerea la  
cunostinta publicului interesat a situatiei acestei societati.

Contestatoarea sustine ca toate operatiunile comerciale anterioare datei de  
02.12.2014 realizate sunt legale. Pana la data publicarii (inscrierii) -----  
-----SRL in Registrul contribuabililor inactivi sau reactivati, contestatoarea  
consemneaza ca nu i se poate imputa realizarea unor operatiuni comerciale cu un  
comerciant inactiv, doar dupa data de 02.12.2014, data la care decizia de  
inactivitate i-a devenit opozabila.

Astfel, sustine ca includerea in baza impozabila stabilita suplimentar a  
cheltuielilor aferente achizitiilor realizate de societate de la -----  
SRL in perioada 17.11.2014-02.12.2014 este nelegala.

**2.** Contrar retinerilor organelor de inspectie fiscale, toate operatiunile  
inregistrate intre societate si -----SRL sunt reale; societatea nu a inregistrat  
vreodata operatiuni fictive in contabilitatea proprie.

Concluzia organelor de inspectie fiscala privind inregistrarea unor operatiuni  
fictive de catre societate se fundamenteaza pe urmatoarea premisa: tranzactiile  
efectuate de -----SRL cu furnizorii sai -----SRL, ----- SRL si ----

-----SRL sunt fictive, neputand fi probate realitatea fenomenelor economice.

Comportamentul neadecvat (sau retinut ca fiind neadecvat) al furnizorilor partenerului sau comercial a atras direct, fara o verificare corecta si aprofundata, catalogarea operatiunilor dintre societate si -----SRL ca fiind fictive.

Contestatoarea precizeaza ca nu cunoaste modul in care au intrat in patrimoniul -----SRL deseurile achizitionate de ea. De asemenea, nu a avut cunostinta despre raporturile dintre -----SRL si vreo societate mentionata in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr -----, -----SRL, -----SRL si -----SRL

Contestatoarea sustine ca nu poate fi tinuta raspunzatoare pentru actele savarsite de catre -----SRL in colaborare cu societatile anterior mentionate, ci doar pentru actele savarsite de dansa. In speta de fata, contestatoarea sustine ca este asociata fara temei cu trei societati ce au un comportament fiscal neadecvat, desi nu a avut vreo legatura cu acestea.

Contestatoarea precizeaza ca ntelege obligatia organelor fiscale de a verifica toate societatile care ar fi putut fi implicate in activitati nelegale de inregistrare a unor operatiuni fictive, dar de la aceasta obligatie si pana la instituirea prezumtiei ca societatile care au coloborat cu -----SRL au realizat astfel de operatiuni exista o cale foarte lunga.

De asemenea, contestatoarea consemneaza ca documentele depuse pentru dovedirea realitatii achiziilor de deseuri realizate de dansa de la -----SRL nu au prezentat nicio relevanta. Similar, nu au prezentat vreo relevanta nici declaratiile reprezentantilor sai.

Societatea contestatoare sustine ca a dovedit organelor de inspectie fiscala ca a avut loc transportul deseurilor achizitionate de la -----SRL prin documentele de transport corespunzatoare. Totodata, sustine ca a prezentat acestora tichetele de cantar aferente cantaririlor efectuate ulterior transportului deseurilor si anterior intrarii acestora in gestiunea societatii.

De asemenea, consemneaza ca din coroborarea tuturor in scrisurilor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala rezulta in mod clar ca transportul deseurilor si cantarirea acestora anterior intrarii in gestiunea societatii a avut loc.

Contestatoarea precizeaza ca nu face si nu a facut parte in niciun moment dintr-un lant de societati care inregistreaza operatiuni fictive pentru micșorarea bazei de impozitare. Raporturile comerciale dintre societate si -----SRL sunt similare raporturilor desfasurate cu alte societati.

Reprezentantii societatii sunt contactati de reprezentantii acestora, indicandu-se locul de preluare a deseurilor. Dupa preluarea lor are loc transportul deseurilor la unul din punctele sale de lucru, cantarirea acestora, emiterea facturii de catre vanzator, inregistrarea in contabilitate de catre societate si plata.

In considerarea celor de mai sus, contestatoarea considera suplimentarea bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma de -----lei si a taxei pe valoare adaugata cu suma de -----lei este nelegala si se impune anularea deciziei atacate si emiterea unei decizii corespunzatoare.

**II.** Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au efectuat la SC -----SRL inspectia fiscala partiala privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada 07.06.2012 - 30.09.2013, impozitul pe profit aferent perioadei 01.10.2013 - 30.09.2015 si taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 29.11.2013 - 30.09.2015.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. -----, organele de inspectie fiscala au consemnat urmatoarele:

In ceea ce priveste modul de calcul si de declarare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada verificata, respectiv 07.06.2012 - 30.09.2013, nu au fost constatate deficiente.

#### Impozit pe profit

Perioada supusa inspectiei fiscale: trim.IV 2013-trim.III 2015.

In perioada verificata societatea a realizat venituri din valorificarea pe piata interna a deeurilor feroase, neferoase si acumulatori.

Celtuielile efectuate de societate sunt aferente realizarii veniturilor, iar cheltuielile nedeductibile stabilite de acesta conform calculelor, sunt inscrise in Registrul de Evidenta fiscala, cu exceptiile prezentate mai jos.

#### Exercitiul financiar 2013

Societatea s-a infiintat in cursul exercitiului financiar 2013, fiind initial platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor. Avand in vedere depasirea in cursul trim.IV 2013, a cifrei de afaceri de 65.000 euro, societatea a depus declaratia de mentiuni cod - 010 - nr.29108/27.01.2014, privind trecerea de la sistemul de impunere cu impozit pe veniturile microintreprinderilor la sistemul de impunere cu impozit pe profit.

In acest context, in exercitiul financiar 2013, cumulat de la inceputul exercitiului, societatea a realizat venituri in suma totala de -----lei, a efectuat cheltuieli la nivelul sumei de -----lei, rezultand astfel un profit contabil de -----lei; avand in vedere cheltuielile nedeductibile stabilite de societate la nivelul sumei de -----lei, rezulta un profit impozabil de -----lei, la care a fost calculat un impozit pe profit in suma de -----lei (anexa nr.8).

Declaratia anuala privind impozitul pe profit a fost depusa la organul fiscal teritorial sub nr.3724 din data de 24.03.2014, si a fost rectificata prin declaratia depusa la organul fiscal teritorial sub nr.-----, prin care a fost declarat impozit pe profit de plata in suma de -----lei. Avand in vedere faptul ca in cursul anului 2013 societatea a aplicat impunerea cu impozit pe veniturile microintreprinderilor, prin declaratia cod 101 depusa pentru exercitiul 2013, a fost declarat atat impozitul pe profit, calculat si declarat la nivelul sumei de ----- lei, cat si impozitul pe veniturile microintreprinderilor declarat in cursul anului, la nivelul sumei de ----- lei (suma care a fost si achitata bugetului de stat), rezultand astfel, impozit pe profit achitat in plus in suma de 10.437 lei.

Ca deficiente organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

1) Agentul economic verificat a inregistrat in cursul lunii decembrie 2013, in evidentele contabile cheltuieli privind marfurile achizitionate de la furnizorul SC -----SRL Timisoara, in suma totala de ----- lei. Aceste sume au fost consemnate intr-un numar de 10 facturi emise de catre furnizor, si reprezinta achizitii de deseuri acumulatori (anexa nr.5).

Se consemneaza ca, asa cum s-a descris la subcapitolul "*TVA deductibila*" din raportul de inspectie fiscala, in cazul achizitiilor de la furnizorul SC -----SRL, in urma controlului incrucisat efectuat la acesta si finalizat prin Procesul Verbal nr.----- din data de 08 octombrie 2015, s-a constatat faptul ca SC -----SRL Timisoara nu poate justifica realitatea achizitiilor efectuate de la furnizorii sai de deseuri (inclusiv deseuri de acumulatori), respectiv de la SC -----SRL Sebes/Alba, SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti si SC -----SRL Timisoara.

Sintetizand constatarile din PV nr. -----/08.10.2015, se arata ca nu s-a putut confirma realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate, intrucat aceste societati nu functioneaza la sediul social declarat, manifesta un comportament fiscal neadecvat prin nedepunerea declaratiilor fiscale, fara a se justifica provenienta marfurilor comercializate, in unele cazuri fiind sesizate si organele de cercetare penala. In acest sens, rezulta ca tranzactiile efectuate de SC -----SRL Timisoara cu deseuri (inclusiv deseuri acumulatori), realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata, deoarece achizitiile nu provin din operatiuni reale.

Analizand documentelor probante (facturi de achizitii si livrari, fisa cont 371 „*Marfuri*”, avize de insotire a marfii, s.a.) aflate la Procesul-verbal nr. -----/08.10.2015, incheiat la SC -----SRL Timisoara si care au stat la baza livrarilor catre -----SRL Lugoj, se constata ca acestea provin de la SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti.

Avand in vedere constatarile prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC -----SRL Lugoj nu indeplineste conditiile legale de deducere pentru cheltuielile inregistrate in exercitiul financiar 2013, in suma de ----- lei reprezentand contravaloarea achizitiilor de marfuri (deseuri acumulatori) de la furnizorul SC -----SRL Timisoara, in conditiile in care in conformitate cu cele consemnate in cuprinsul PV nr. -----intocmit ca urmare a controlului inopinat efectuat la -----SRL Timisoara, realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata.

Organele de inspectie fiscala consemneaza ca, in conformitate cu art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003: „ *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 un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 19 (1) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, reiese faptul ca „*profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se*

*adauga cheltuielile nedeductibile", coroborate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata, care prevede ca nu sunt cheltuieli deductibile "cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii".*

Raspunderea pentru corecta intocmire a acestor documente justificative este solidara atat pentru furnizor cat si pentru cumparator in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede: *„documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz".*

Se mentioneaza faptul ca la determinarea nedeductibilitatii cheltuielilor cu marfurile aferenta achizitiilor efectuate de SC -----SRL Lugoj in relatia cu furnizorul SC -----SRL Timisoara, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.6 din OG 92/2003, republicata, asa cum a fost modificata si completata, care precizeaza: *„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"...* , cat si prevederile art. 105 (1) din acelasi act normativ, care prevad de asemenea ca *„inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."*

Impozitul pe profit a fost stabilit conform prevederilor art.17, art. 19 alin.(1), art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si a Deciziei nr. V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, care prevad faptul ca nu sunt deductibile *"cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor"*.

Avand in vedere cheltuielile fara drept de deducere stabilite, controlul a procedat la recalcularea obligatiei datorate in contul impozitului pe profit (modul de calcul este prezentat in anexa nr.9), fiind astfel stabilita o diferenta suplimentara de plata in contul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2013 in cuantum de 10.104 lei.

#### Exercitiul financiar 2014

In exercitiul financiar 2014 societatea a realizat venituri totale in suma de ---leii, a efectuat cheltuieli in suma de 1.601.047 lei, rezultand astfel un profit contabil in suma de ---leii; avand in vedere cheltuielile nedeductibile stabilite de societate la nivelul sumei de 11.988 lei, s-a stabilit un profit impozabil de ---leii, fiind calculat un impozit pe profit prin aplicarea procentului de 16% in suma de ---leii. (anexa nr.8).

Declaratia perioadei privind impozitul pe profit a fost depusa sub nr.-----, fiind declarata obligatia de plata datorata in contul impozitului pe profit in suma totala de ---leii.



Ca deficiente organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

2) Societatea a inregistrat cheltuieli cu marfurile aferente achizitiilor de deseuri efectuate de la furnizorul SC -----SRL Voiteg, desi incepand cu data de 11.11.2014 acest contribuabil a fost declarat contribuabil inactiv (s-a anexat fisa contribuabilului listata din baza de date a ANAF - anexa nr.10).

Avand in vedere prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata, care prevede ca nu sunt deductibile cheltuielile si TVA aferenta achizitiilor de la persoane impozabile stabilite in Romania dupa inscrierea acestora ca inactive in Registrul contribuabililor inactivi si art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuielile inregistrate incepand cu data de 11 noiembrie 2014 in relatia cu SC -----SRL Voiteg, ca fiind fara drept de deducere; pentru exercitiul financiar 2014 aceste costuri nedeductibile sunt la nivelul sumei de ----- lei. Sumele sunt centralizate in anexa nr. 11.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, SC -----SRL Voiteg nu a fost inregistrata ca platitor de TVA in Romania, iar facturile emise in numele sau nu cuprind mentiuni cu privire la TVA.

3) Agentul economic verificat a inregistrat in cursul anului 2014, in evidentele contabile cheltuieli privind marfurile achizitionate de la furnizorul SC -----SRL Timisoara, in suma totala de -----lei. Aceste sume au fost consemnate intr-un numar de 32 facturi emise sub sigla furnizorului mentionat, si reprezinta achizitii de deseuri acumulatori.

In cazul achizitiilor de la furnizorul SC -----SRL, in urma controlului inopinat efectuat la acesta si finalizat prin Procesul Verbal nr.----- din data de 08 octombrie 2015, s-a constatat faptul ca SC -----SRL Timisoara nu poate justifica realitatea achizitiilor efectuate de la furnizorii sai de deseuri (inclusiv deseuri de acumulatori) respectiv de la SC -----SRL Sebes/Alba, SC -----SRL Strehaia/Mehedinti si SC -----SRL Timisoara.

Sintetizand constatarile din PV nr. -----/08.10.2015, se arata ca nu s-a putut confirma realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate, intrucat aceste societati nu functioneaza la sediul social declarat, manifesta un comportament fiscal neadecvat prin nedepunerea declaratiilor fiscale sau fara a se putea justifica provenienta marfurilor comercializate, in unele cazuri fiind sesizate si organele de cercetare penala. In acest sens rezulta ca tranzactiile efectuate de SC -----SRL Timisoara cu deseuri (inclusiv deseuri acumulatori), realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata, deoarece achizitiile nu provin din operatiuni reale.

Analizand documentelor probante (facturi de achizitii si livrari, fisa cont 371 „Marfuri”, avize de insotire a marfii, s.a.) aflate la Procesul-verbal nr. -----/08.10.2015, incheiat la SC -----SRL Timisoara si care au stat la baza livrarilor catre -----SRL Lugoj, se constata ca acestea provin de la SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC -----SRL Strehaia/Mehedinti.

Avand in vedere aspectele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC -----SRL Lugoj nu are drept de deducere pentru cheltuielile

inregistrate in exercitiul financiar 2014, in suma de -----lei reprezentand contravaloarea achizitiilor de marfuri (deseuri acumulatori) de la furnizorul SC -----SRL Timisoara, in conditiile in care, in conformitate cu cele consemnate in cuprinsul PV nr. -----intocmit ca urmare a controlului inopinat efectuat la -----SRL Timisoara, realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata.

Organele de inspectie fiscala consemneaza ca, in conformitate cu art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003: „*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 un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*” De asemenea, din prevederile art. 19 (1) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, reiese faptul ca „*profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile*”, coroborate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, nu sunt cheltuieli deductibile "*cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii*".

Raspunderea pentru corecta intocmire a acestor documente justificative este solidara atat pentru furnizor cat si pentru cumparator in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede: „*documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz*”.

Se mentioneaza ca, la determinarea nedeductibilitatii cheltuielilor cu marfurile aferenta achizitiilor efectuate de SC -----SRL Lugoj in relatia cu furnizorul SC -----SRL, Timisoara, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.6 din OG nr.92/2003, republicata, asa cum a fost modificata si completata, in care se precizeaza ca: „*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*”... , cat si prevederile art. 105 alin.(1) din acelasi act normativ care prevad de asemenea ca „*inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*.”

Impozitul pe profit a fost stabilit conform prevederilor art. 17 si art. 19 alin.(1) si art.21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a Deciziei nr. V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, care prevad faptul ca nu sunt deductibile "*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor*".

Avand in vedere cheltuielile fara drept de deducere stabilite (----- lei + -----lei), controlul a procedat la recalcularea obligatiei datorate in contul impozitului pe profit (modul de calcul este prezentat in anexa nr.9), fiind astfel stabilita o diferenta suplimentara de plata in contul impozitului pe profit aferent

exercitiului financiar 2014 in cuantum de -----lei.

#### Trimestrul I – trimestrul III 2015

In perioada ianuarie - septembrie 2015, societatea a realizat venituri totale de -----lei, au fost efectuate cheltuieli in suma de -----lei, fiind astfel stabilita o pierdere contabila de -----lei; declaratia 100 aferenta trim.III 2015 a fost depusa sub nr.-----, fara a fi declarate sume de plata in contul impozitului pe profit, si a fost rectificata prin declaratia 710 nr.-----depusa in data de 26.10.2015, prin care a fost declarat impozit pe profit de plata la nivelul sumei de ----- lei. (anexa nr.8).

Ca deficiente organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

4) Societatea a inregistrat cheltuieli cu marfurile aferente achizitiilor de deseuri efectuate de la furnizorul SC -----SRL Voiteg, desi incepand cu data de 11.11.2014 acest contribuabil a fost declarat contribuabil inactiv (s-a anexat fisa contribuabilului listata din baza de date a ANAF - anexa nr.10).

Avand in vedere prevederile art. 11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, care prevede ca nu sunt deductibile cheltuielile si TVA aferenta achizitiilor de la persoane impozabile stabilite in Romania dupa inscrierea acestora ca inactive in Registrul contribuabililor inactivi si art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuielile inregistrate incepand cu data de 11 noiembrie 2014 in relatia cu SC -----SRL Voiteg, ca fiind fara drept de deducere; pentru exercitiul financiar 2015 aceste costuri nedeductibile sunt la nivelul sumei de ----- lei. Sumele sunt centralizate in anexa nr.11. Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca SC -----SRL Voiteg, nu a fost inregistrata ca platitor de TVA in Romania, iar facturile emise in numele sau nu cuprind mentiuni cu privire la TVA.

5) Agentul economic verificat a inregistrat in cursul anului 2015, in evidentele contabile cheltuieli privind marfurile achizitionate de la furnizorul SC -----SRL Timisoara, in suma totala de ----- lei. Aceste sume au fost consemnate intr-o singura factura emisa de catre furnizor, si reprezinta achizitii de deseuri acumulatori.

a) In cazul achizitiilor de la furnizorul SC -----SRL, in urma controlului incrucisat efectuat la acesta si finalizat prin Procesul Verbal nr.----- -- din data de 08 octombrie 2015, s-a constatat faptul ca SC -----SRL Timisoara nu poate justifica realitatea achizitiilor efectuate de la furnizorii sai de deseuri (inclusiv deseuri de acumulatori) respectiv de la SC -----SRL Sebes/Alba, SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti si SC -----SRL Timisoara.

Sintetizand constatările din PV nr. -----/08.10.2015, se arata ca, nu s-a putut confirma realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate, intrucat aceste societati nu functioneaza la sediul social declarat, manifesta un comportament fiscal neadecvat prin nedepunerea declaratiilor fiscale sau nu se poate justifica

provenienta marfurilor comercializate, in unele cazuri fiind sesizate si organele de cercetare penala. In acest sens rezulta ca tranzactiile efectuate de SC ----- SRL Timisoara cu deseuri (inclusiv deseuri acumulatori), realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata, deoarece achizitiile nu provin din operatiuni reale.

b) Analizand documentelor probante (facturi de achizitii si livrari, fisa cont 371 „Marfuri”, avize de insotire a marfii, s.a.) aflate la Procesul-verbal nr. ----- --/08.10.2015, incheiat la SC -----SRL Timisoara si care au stat la baza livrarilor catre -----SRL Lugoj, se constata ca acestea provin de la SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti.

c) Avand in vedere constatările prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC -----SRL Lugoj nu are drept de deducere pentru cheltuielile inregistrate in exercitiul financia 2015, in suma de ----- lei reprezentand contravaloarea achizitiilor de marfuri (deseuri acumulatori) de la furnizorul SC -----SRL Timisoara, in conditiile in care, in conformitate cu cele consemnate in cuprinsul PV nr. -----intocmit ca urmare a controlului inopinat efectuat la ----SRL Timisoara, realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata.

Organele de inspectie fiscala consemneaza ca, in conformitate cu art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003: „*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 un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*” De asemenea, din prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata, reiese faptul ca „*profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile*”, coroborate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003, modificata si completata, nu sunt cheltuieli deductibile "cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii".

Raspunderea pentru corecta intocmire a acestor documente justificative este solidara atat pentru furnizor cat si pentru cumparator in conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „*documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz*".

Se mentioneaza ca, la determinarea nedeductibilitatii cheltuielilor cu marfurile si aferenta achizitiilor efectuate de SC -----SRL Lugoj in relatia cu furnizorul SC -----SRL Timisoara organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.6 din OG nr.92/2003, republicata, asa cum a fost modificata si completata, in care se precizeaza ca: „*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"... , cat si prevederile art. 105 alin.(1) din acelasi act normativ care prevad de asemenea ca „inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."*

Impozitul pe profit a fost stabilit conform prevederilor art. 17, art. 19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a Deciziei nr. V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, care prevad faptul ca nu sunt deductibile "*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor*".

Avand in vedere cheltuielile fara drept de deducere stabilite (----- lei + ----- lei), controlul a procedat la recalcularea obligatiei datorate in contul impozitului pe profit la finele trim. III 2015 (modul de calcul este prezentat in anexa nr.9), aceasta fiind stabilita la nivelul sumei de -----lei; tinand cont de suma declarata de catre societate prin declaratia rectificativa cod 710 depusa pentru trim.III 2015 (10.918 lei), reiese astfel suma de 8.103 lei, ca impozit pe profit declarat in plus la nivelul trim.III 2015.

Prin urmare, diferenta suplimentara de plata privind impozitul pe profit stabilita in urma inspectiei fiscale pentru perioada verificata, este in suma totala de ----- lei, din care: suma de 10.104 lei aferenta an 2013, suma de ----- lei aferenta an 2014 si suma de – 8103 lei (diferenta negativa) aferenta perioadei trim.I – trim.III 2015.

Pentru diferentele stabilite suplimentar de plata in contul impozitului pe profit, controlul a procedat la calcularea accesoriilor aferente (in baza prevederilor art.120 si 120<sup>1</sup> din OG nr 92/2003, republicata, iar perioada de calcul a fost pana la 05.12.2015), fiind calculate dobanzi de intarziere in suma totala de ----- lei si penalitati de intarziere in suma de ----- lei (modul de calcul al accesoriilor este prezentat in detaliu in anexa nr.12).

Taxa pe valoarea adaugata

Perioada verificata noiembrie 2013 — septembrie 2015

Urmare a controlului efectuat, in baza documentelor puse la dispozitie de reprezentantul societatii, au fost constatate urmatoarele deficiente:

Cu privire la achizitiile efectuate de SC -----SRL Lugoj de la furnizorul SC -----SRL din Timisoara, a fost constatat faptul ca in perioada decembrie 2013 - septembrie 2015, SC -----SRL Lugoj a achizitionat de la acest furnizor bunuri in suma totala de -----lei in baza unui numar de 43 de facturi, reprezentand cantitatea de 66.610 kg deseuri tip acumulatori (centralizate in anexa nr.5). Platile au fost efectuate atat prin decontare bancara cat si in numerar.

In urma controlului inopinat efectuat la SC -----SRL Timisoara, finalizat prin Procesul-verbal nr.-----/08.10.2015, pe baza documentelor prezentate precum si a informatiilor comunicate de catre alte organe fiscale s-a constatat faptul ca SC -----SRL Timisoara nu poate justifica realitatea achizitiilor efectuate de la furnizorii sai de deseuri (inclusiv deseuri de acumulatori) respectiv de la SC -----SRL Sebes/Alba, SC ----- SRL

Strehaia/Mehedinti si SC -----SRL Timisoara.

Astfel, prin controlul incrucisat efectuat la SC -----SRL Sebes/Alba, cat si din informatiile cu privire la SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti, respectiv SC -----SRL Timisoara (furnizori de deseuri feroase si neferoase ai SC -----SRL Timisoara), nu s-a putut confirma realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate, intrucat aceste societati nu functioneaza la sediul social declarat, manifesta un comportament fiscal neadecvat prin nedepunerea declaratiilor fiscale si nu se poate justifica provenienta marfurilor comercializate, in unele cazuri fiind sesizate si organele de cercetare penala.

In consecinta, din cele constatate in PV nr.-----/08.10.2015, rezulta ca pentru tranzactiile efectuate de SC -----SRL Timisoara cu deseuri (inclusiv deseuri acumulatori), realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata, deoarece achizitiile nu provin din operatiuni reale (in acest sens fiind sesizate si organele de cercetare penala).

Din analiza documentelor probante (facturi de achizitii si livrari, fisa cont 371 „*Marfuri*”, avize de insotire a marfii, s.a.) anexate la Procesul-verbal nr.-----/08.10.2015, incheiat la SC -----SRL Timisoara si care au stat la baza livrarilor catre SC -----SRL Lugoj, se constata ca acestea provin in principal de la SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC ----- -- SRL Strehaia/Mehedinti.

Astfel, pe baza acestor documente s-a constatat ca SC -----SRL Timisoara a emis un numar de 43 de facturi catre SC -----SRL Lugoj, reprezentand cantitatea totala de 66.610 kg deseuri de acumulatori. In aceasta perioada aprovizionarile cu deseuri acumulatori ale SC -----SRL, au fost efectuate in baza a 31 facturi emise de catre SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti, reprezentand cantitatea totala de 44.104 Kg deseuri acumulator. Pentru diferenta de 22.056 kg deseuri tip acumulatori s-a constatat ca in perioada cand au avut loc livrarile catre SC -----SRL Lugoj, conform fisei de cont 371 "*Marfuri*" emisa din contabilitatea SC -----SRL Timisoara, provenienta acestora este in principal tot de la furnizorii SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti, SC -----SRL Sebes/Alba si SC -----SRL Timisoara.

Pe facturile de livrare emise catre SC -----SRL Lugoj, la persoana delegata este mentionat numele -----, identificat cu CI -----, iar la mijlocul de transport auto este mentionat nr. ----- (din verificarile efectuate reiese faptul ca mijlocul auto inmatriculat cu nr.-----este o autoutilitara tip Iveco - Fiat, aflata in proprietatea persoanei fizice Papp Ciprian).

Din verificarea efectuata la -----SRL Timisoara, s-a constatat ca in evidenta contabila a acestei societatii nu sunt identificate cheltuieli cu transportul bunurilor (contul 624 "*Cheltuieli de transport*" neinregistrand rulaje conform balantele contabile). Totodata, s-a constatat ca in luna decembrie 2013 SC ----- --SRL Timisoara a emis doua facturi avand acelasi numar respectiv factura nr. 234/16.12.2013 in valoare de -----lei si factura nr.234/17.12.2013 in valoare de -----lei, inregistrate in contabilitatea SC -----SRL Lugoj, elemente care de asemenea ridica suspiciuni asupra realitatii fenomenelor economice.

Aferent achizitiilor efectuate de la SC -----SRL Timisoara, SC -----  
---SRL Lugoj si-a exercitat dreptul de deducere a TVA (prin mecanismul taxarii  
inverse prevazut de art.160 din Legea nr.571/2003, modificata si completata)  
pentru suma totala de ----- lei. Avand in vedere elementele obiective  
prezentate anterior, organele de inspectie fiscala constata faptul ca SC -----  
SRL Lugoj nu are drept de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor de la SC -----  
-----SRL Timisoara, in suma de ----- lei, in conditiile in care, in  
conformitate cu cele consemnate in cuprinsul PV nr. -----intocmit ca urmare  
a controlului inopinat efectuat la -----SRL Timisoara, realitatea fenomenelor  
economice nu a putut fi probata.

Organele de inspectie fiscala consemneaza ca, in conformitate cu art.11  
alin.(1) din Legea nr.571/2003: *„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 un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii  
pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”* Totodata, in conformitate cu  
prevederile art. 151<sup>2</sup> alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003, actualizata privind  
Codul fiscal care precizeaza ca: *„Beneficiarul este tinut raspunzator individual si  
in solidar pentru plata taxei, in situatia in care persoana obligata la plata taxei  
este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150, alin.(1), daca factura prevazuta  
la art. 155 alin.(19) ... b) cuprinde date incorecte/incomplete ...”* precum si  
caracterul nereal al informatiilor transmise prin documentele prezentate de SC -----  
-----SRL Lugoj, referitoare la achizitiile efectuate de la furnizorii sai, echipa de  
control constata ca sunt intrunite conditiile prevazute de art. 151<sup>2</sup> alin.(1) lit.b) din  
Legea nr.571/2003, modificata si completata, ca societatea verificata (in calitate de  
beneficiar) sa fie considerata raspunzatoare individual si in solidar pentru plata  
TVA aferenta operatiunilor de achizitii pentru care au fost aplicate masurile de  
simplificare.

De asemenea, raspunderea pentru corecta intocmire a documentelor  
justificative este solidara atat pentru furnizor cat si pentru cumparator in  
conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 republicata, cu  
modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„documentele justificative  
care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea  
persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au  
inregistrat in contabilitate, dupa caz”.*

Se mentioneaza faptul ca la stabilirea TVA nedeductibila aferenta achizitiilor  
efectuate de SC -----SRL Lugoj de la furnizorul SC -----SRL  
Timisoara (pentru care in cazul achizitiilor de deseuri de la SC -----SRL  
Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC ----- SRL  
Strehaia/Mehedinti, acesti furnizori au dovedit un comportament fiscal inadecvat,  
in perioada in care au fost emise facturile analizate in cadrul actiunii de control),  
organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.6 din OG 92/2003,  
republicata, modificata si completata, in care se precizeaza faptul ca: *„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"... , cat si prevederile art. 105 alin.(1) din acelasi act normativ, care prevad de asemenea ca: „*inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

Astfel, in lipsa unor operatiuni reale, existenta unor facturi sau a oricaror alte documente, nu confera persoanei impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata. Astfel, o persoana impozabila care stia sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia sa, participa la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA trebuie, in sensul Directivei 2006/112 a Curtii Europene de Justitie, sa fie considerata ca participand la aceasta frauda, independent de aspectul daca obtine sau nu obtine un avantaj din revanzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor in cadrul operatiunilor taxate efectuate de aceasta in aval.

TVA in suma totala de ----- lei a fost stabilita ca fara drept de deducere, in baza prevederilor Titlului VI, art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile Deciziei V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, referitoare la documente justificative incomplete, inexacte sau care nu corespund realitatii, conform carora TVA dedusa de pe documente care nu contin toate informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu toate modificarile si completarile ulterioare, este nedeductibila fiscal.

Avand in vedere TVA stabilita fara drept de deducere in suma de ----- lei, controlul a procedat la recalcularea obligatiei datorate in contul TVA, fiind stabilita la finele lunii septembrie 2015 TVA de plata in suma de -----lei (anexa nr.6).

Totodata s-a procedat la calcularea accesoriilor aferente, in baza prevederilor art.120 si art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de ----- lei si penalitati de intarziere in suma de ----- lei (accesoriile au fost calculate pana la data de 05.12.2015, iar modul de calcul al acestora este centralizat in anexa nr.7).

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, Serviciul Solutionare Contestatii 1 investit cu solutionarea cauzei, precizeaza ca solutionarea contestatiei se va face in limitele sesizarii, avand in vedere dispozitiile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: “**(...) Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**”

Referitor la suma de -----lei reprezentand:

- ----- lei - impozit pe profit suplimentar de plata,
- ----- lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plata,
- ----- lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit



- suplimentar de plata,
- ----- lei - taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata,
  - ----- lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentar de plata,
  - ----- lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- suplimentar de plata,

### **III.1. Referitor la tranzactiile derulate de societatea contestatoare cu SC -----SRL Timisoara**

**In fapt**, societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila, in perioada decembrie 2013 - septembrie 2015, un numar de 43 facturi fiscale emise de SC -----SRL Timisoara, inregistrand **cheltuieli deductibile in suma de -- -----lei si TVA deductibila in suma de -----lei.**

Cu privire la achizitiile efectuate de SC -----SRL Lugoj de la furnizorul SC -----SRL din Timisoara, a fost constatat faptul ca in perioada decembrie 2013 - septembrie 2015, SC -----SRL Lugoj a achizitionat de la acest furnizor bunuri in suma totala de -----lei in baza unui numar de 43 de facturi, reprezentand cantitatea de 66.610 kg deseuri tip acumulatori (centralizate in anexa nr.5). Platile au fost efectuate atat prin decontare bancara cat si in numerar.

In urma controlului inopinat efectuat la SC -----SRL Timisoara, finalizat prin Procesul-verbal nr.-----/08.10.2015, pe baza documentelor prezentate, precum si a informatiilor comunicate de catre alte organe fiscale, s-a constatat faptul ca **SC -----SRL Timisoara nu poate justifica realitatea achizitiilor efectuate de la furnizorii sai de deseuri** (inclusiv deseuri de acumulatori), respectiv de la SC -----SRL Sebes/Alba, SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti si SC -----SRL Timisoara.

Astfel, prin controlul incrucisat efectuat la SC -----SRL Sebes/Alba, cat si din informatiile cu privire la SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti, respectiv SC -----SRL Timisoara (furnizori de deseuri feroase si neferoase ai SC -----SRL Timisoara), nu s-a putut confirma realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate, intrucat aceste societati nu functioneaza la sediul social declarat, manifesta un comportament fiscal neadecvat prin nedepunerea declaratiilor fiscale si nu se poate justifica provenienta marfurilor comercializate, in unele cazuri fiind sesizate si organele de cercetare penala.

In consecinta, din cele constatate in PV nr.-----/08.10.2015, rezulta ca pentru tranzactiile efectuate de SC -----SRL Timisoara cu deseuri (inclusiv deseuri acumulatori), realitatea fenomenelor economice nu a putut fi probata, deoarece achizitiile nu provin din operatiuni reale (in acest sens fiind sesizate si organele de cercetare penala).

Din analiza documentelor probante (facturi de achizitii si livrari, fisa cont 371 „Marfuri”, avize de insotire a marfii, s.a.) anexate la Procesul-verbal nr.-----/08.10.2015, incheiat la SC -----SRL Timisoara si care au stat la baza

livrarilor catre SC -----SRL Lugoj, se constata ca acestea provin in principal de la SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC -----  
-- SRL Strehaia/Mehedinti.

Astfel, pe baza acestor documente s-a constatat ca SC -----SRL Timisoara a emis un numar de 43 de facturi catre SC -----SRL Lugoj, reprezentand cantitatea totala de 66.610 kg deseuri de acumulatori. In aceasta perioada aprovizionarile cu deseuri acumulatori ale SC -----SRL, au fost efectuate in baza a 31 facturi emise de catre SC -----SRL Timisoara, SC -----SRL Sebes/Alba si SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti, reprezentand cantitatea totala de 44.104 Kg deseuri acumulator. Pentru diferenta de 22.056 kg deseuri tip acumulatori s-a constatat ca in perioada cand au avut loc livrarile catre SC -----SRL Lugoj, conform fisei de cont 371 "Marfuri" emisa din contabilitatea SC -----SRL Timisoara, provenienta acestora este in principal tot de la furnizorii SC ----- SRL Strehaia/Mehedinti, SC -----SRL Sebes/Alba si SC -----SRL Timisoara.

**Pe facturile de livrare emise catre SC -----SRL Lugoj, la persoana delegata este mentionat numele -----, identificat cu CI -----, iar la mijlocul de transport auto este mentionat nr. -----(din verificarile efectuate reiese faptul ca mijlocul auto inmatriculat cu nr.-----este o autoutilitara tip Iveco - Fiat, aflata in proprietatea persoanei fizice Papp Ciprian).**

Din verificarea efectuata la -----SRL Timisoara, s-a constatat ca in evidenta contabila a acestei societatii nu sunt identificate cheltuieli cu transportul bunurilor (contul 624 "Cheltuieli de transport" neinregistrand rulaje conform balantele contabile). Totodata, s-a constatat ca in luna decembrie 2013 SC -----  
--SRL Timisoara a emis doua facturi avand acelasi numar, respectiv factura nr. 234/16.12.2013 in valoare de -----lei si factura nr.234/17.12.2013 in valoare de -----lei, inregistrate in contabilitatea SC -----SRL Lugoj, elemente care de asemenea ridica suspiciuni asupra realitatii fenomenelor economice.

**In drept, in materia impozitului pe profit**, pe perioada supusa verificarii sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) si art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art.19 "*Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.(...)*",

coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ, unde se specifica :

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...) f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor. (...)"*

In explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizari suplimentare,

prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Pct.12 *“Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

Pct.44 *“Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.”*

Potrivit acestor dispozitii imperative ale legii, se retine ca simpla inregistrare in contabilitate a cheltuielilor inscise in documente nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind sa contina toate elementele prevazute de formular, completate in mod corespunzator.

Orice operatiune contabila trebuie consemnata in momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrării in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”*

Se retine faptul ca nu pot fi inregistrate in contabilitate documentele care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, iar cheltuielile inregistrate in baza unor astfel de documente nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

In conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil. Astfel, se retine ca in conditiile in care o cheltuiala este efectuata in scopul realizării de venituri impozabile si este inregistrata in contabilitate potrivit reglementarilor

contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, este deductibila la determinarea profitului impozabil.

**In materia TVA**, sunt incidente prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada verificata, stipuleaza:

*„Art. 145 - (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

*“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, (...)”*

In speta sunt incidente si prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare conform caruia:

*„(1) 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 un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

coroborate cu prevederile pct. 46 din Anexa 1 „Reglementari contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene” la O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, conform carora :

*46. (1) Principiul prevalentei economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punad in evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.*

*Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative.*

*Documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economicofinanciare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele incheiate intre parti trebuie saprevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.*

*In conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanta cu realitatea economica. In cazuri rare, atunci cand exista diferente intre fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa*

*juridica, entitatea va inregistra in contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.*

Incepand cu 01.01.2015, aceleasi prevederi legale sunt preluate si de O.M.F.P. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate.

Avand in vedere prevederile legale, organele de inspectie fiscala pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei. Astfel, art.11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil, in sensul ca o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Referitor la operatiunile care nu au fost confirmate de furnizori, se retine ca practica judiciara a calificat operatiunile fictive ca fiind operatiuni care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista, in acest sens, operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrate in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ, astfel cum se precizeaza in considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronuntata in recurs de Inalta Curte de Casatie si Justitie, descriere care se circumscrie spetei.

Conform dispozitiilor legale enuntate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, cumulativ urmatoarele conditii: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunilor taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a efectuat achizitiile.

De asemenea, se retine ca jurisprudenta comunitara impune obligatia persoanei impozabile care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al acesteia.

Organul de solutionare a contestatiei retine jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, pe care tara noastra, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat sa o respecte, potrivit careia se recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA si obligatia persoanei impozabile de a demonstra acest drept, si anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat ca este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a 6-a (in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizeaza ca, in cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura a anumita activitate economica, de fapt, urmareste sa achizitioneze/dobandeasca bunuri proprii pentru care sa poata obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe baza de declaratii false.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21) si nu la Titlul VI– Taxa pe valoarea adaugata din Legea nr. 571/2003, se retine faptul ca intr-adevar prevederile aplicabile sunt cele prevazute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevazut faptul ca dreptul de deducere a TVA se acorda numai daca persoana impozabila demonstreaza ca achizitiile au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii. Or, acest drept se justifica si prin alte documente pe langa factura si contract. Insa, avand in vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscala inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost prestate si sunt necesare. Astfel, la paragrafele 23 si 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeana de Justitie a stabilit ca *“este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii”*.

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca persoana impozabila, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute de lege, respectiv sa detina o factura fiscala sau un alt document legal, iar achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Intr-adevar, proba (dovada) prestarii efective a serviciilor, si necesitatea achizitionarii acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activitatii, motive pentru care nu a fost prevazut un anumit tip de document justificativ, lasandu-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) sa

stabileasca ce documente se impun a fi intocmite. Totusi, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, **acestea trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activitatii desfasurate.**

Simpla achizitie a unui bun si/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului si/sau serviciului achizitionat, respectiv pentru desfasurarea unei activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile.

Inalta Curte de Casatie si Justitie s-a pronuntat in acest sens, precizand urmatoarele:

- prin Decizia nr.1325/2012, Inalta Curte de Casatie si Justitie a retinut faptul ca *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabila care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie sa justifice prestarea serviciilor cu documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate”*, precum si faptul ca *„efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, caci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei serviciul sa fie prestat, implica prezentarea dovezilor de prestare a realitatii serviciilor prestate”*;

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Inalta Curte de Casatie si Justitie a retinut faptul ca *„(...) **pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului. [...]**”*;

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Inalta Curte de Casatie si Justitie a retinut faptul ca *„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie indeplinite atat conditiile de fond (legate de persoana impozabila, existenta achizitiei si destinatiei acesteia), cat si de forma (existenta unei facturi si conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea indeplinirii conditiilor de fond sunt aplicabile dispozitiile art.49 CPF, potrivit carora, pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal, in conditiile legii administreaza mijloace de proba, putand proceda, printre altele, la solicitarea de informatii de orice fel din partea contribuabililor si a altor persoane precum si la administrarea probei cu inscrisuri.*

*Asadar, contrar sustinerilor recurente, detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informatiile prevazute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat indeplinirea conditiilor de forma. **Pentru verificarea conditiilor de fond privind realitatea datelor inscrite in factura sau destinatia achizitiei, autoritatea fiscala poate sa ceara informatii sau documente contabile suplimentare.**”*

In ceea ce priveste invocarea hotararii Curtii Europene de Justitie invocate de catre petenta, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata a fost conditionata de legiuitor de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintele de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere, astfel ca, atata timp cat societatea nu a facut dovada indeplinirii cerintelor de fond, respectiv prestarea in beneficiul sau a

serviciilor inscrise in facturi, masura in care au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, din jurisprudenta europeana se retine ca CEJ lasa la latitudinea fiecarui stat membru sa stabileasca conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Chiar prin hotararea pronunta in cauza C-273/11 (Mecsek-Gabona), invocata de petent in sustinerea contestatiei, CJUE A precizat ca: **„odata ce vanzatorul si-a indeplinit, conform dreptului national si practicii generale, obligatia privind proba, nu poate fi tinut raspunzator pentru taxa pe valoarea adaugata din Statul Membru de livrare unde obligatiile contractuale privind expedierea sau transportul bunurilor in afara Statului Membru nu au fost indeplinite de catre cumparator. In cele din urma, Curtea constata ca societatii Mecsek-Gabona nu i se poate refuza scutirea de la plata TVA doar pe motivul ca a fost anulat numarul de identificare in scopuri de TVA al cumparatorului italian. Neregularitatile care afecteaza inregistrarea fiscala, de administrarea careia sunt responsabile autoritatile nationale, nu pot fi imputate persoanei impozabile care s-a bazat pe informatiile din Registru”.**

Cata vreme societatea contestatoare nu si-a indeplinit obligatia privind proba, aceasta nu poate beneficia de deducerea TVA.

**Invederam faptul ca neacordarea dreptului de deducere al cheltuielilor si al TVA nu s-a datorat doar comportamentului furnizorului de bunuri, ci faptului ca petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de proba pentru a demonsta realitatea acestor tranzactii.**

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art. 249 si art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 249

*Sarcina probei*

*Cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*

Art. 250

*Obiectul probei si mijloacele de proba*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.*

precum si de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 73

***Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale***



*(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.*

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Astfel, intrucat SC -----SRL nu a motivat pretentiile din contestatia formulata cu motive de drept si inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situatia de fapt constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere**, in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

### **III.2. Referitor la tranzactiile derulate de societatea contestatoare cu SC -----SRL Voiteg**

**In fapt**, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu marfurile aferente achizitiilor de deseuri efectuate de la furnizorul SC -----SRL Voiteg, desi **incepand cu data de 11.11.2014 acest contribuabil a fost declarat contribuabil inactiv** (s-a anexat fisa contribuabilului listata din baza de date a ANAF).

Drept urmare, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de SC -----SRL Voiteg, dupa cum urmeaza:

- pentru exercitiul financiar 2014 = ----- lei;
- pentru exercitiul financiar 2015 = ----- lei.

**In drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

#### **“Art.11**

**(1<sup>^</sup>2) Beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite in Romania, dupa inscrierea acestora ca inactivi in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art. 78<sup>^</sup>1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor respective, cu exceptia achizitiilor de bunuri efectuate in cadrul procedurii de executare silita si/sau a achizitiilor de**

*bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate in procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolventei, cu modificarile si completarile ulterioare.”*

Totodata, prevederile art.78<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata, stipuleaza:

*„Art. 78<sup>1</sup> Registrul contribuabililor inactivi/reactivati*

*(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entitati fara personalitate juridica se declara inactivi si acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) si (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal daca se afla in una dintre urmatoarele situatii:*

*a) nu isi indeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligatie declarativa prevazuta de lege;*

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

*c) organele fiscale au constatat ca nu functioneaza la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.*

*(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum si reactivarea acestora se fac de catre organul fiscal, prin decizie, emisa conform competentelor si procedurii stabilite prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care se comunica contribuabilului.*

*(3) Contribuabilii declarati inactivi se reactiveaza daca indeplinesc, cumulativ, urmatoarele conditii:*

*a) isi indeplinesc toate obligatiile declarative prevazute de lege;*

*b) nu inregistreaza obligatii fiscale restante;*

*c) organele fiscale au constatat ca functioneaza la domiciliul fiscal declarat.*

*(4) Conditia prevazuta la alin.(3) lit.a) se considera indeplinita si in cazul in care obligatiile fiscale au fost stabilite, prin decizie, de catre organele fiscale.*

*(5) Prin exceptie de la prevederile alin.(3), contribuabilii pentru care s-a deschis procedura insolventei in forma simplificata, contribuabilii care au intrat in faliment sau contribuabilii pentru care s-a pronuntat ori a fost adoptata o hotarare de dizolvare se reactiveaza de organul fiscal, la cererea acestora, dupa indeplinirea obligatiilor declarative.*

*(6) Ori de cate ori se constata ca un contribuabil a fost declarat inactiv din eroare, organul fiscal emitent anuleaza decizia de declarare a contribuabilului ca inactiv, cu efect pentru viitor si pentru trecut.*

*(7) Agentia Nationala de Administrare Fiscala organizeaza evidenta contribuabililor declarati inactivi/reactivati in cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivati, care contine:*

*a) datele de identificare a contribuabilului;*

*b) data declararii ca inactiv a contribuabilului;*

*c) data reactivarii;*

d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare in inactivitate/reactivare;

e) alte mentiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivati este public si se afiseaza pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

(9) Inscrierea in registrul prevazut la alin. (8) se face de catre organul fiscal emitent, dupa comunicarea deciziei de declarare in inactivitate/reactivare, in termen de cel mult 5 zile de la data comunicarii.

(10) Decizia de declarare in inactivitate/reactivare produce efecte fata de terti din ziua urmatoare datei inscrierii in registrul prevazut la alin. (8).”

De asemenea, potrivit prevederilor OPANAF 3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art.78<sup>1</sup> pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala, precum si pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare:

“Art. 8

(1) Contribuabililor declarati inactivi li se anuleaza, din oficiu, inregistrarea in scopuri de TVA, incepand cu data de intai a lunii urmatoare comunicarii deciziei de declarare in inactivitate.

(2) Persoanele impozabile carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA, datorita declararii inactivitatii fiscale, au obligatia sa solicite organului fiscal competent, in cazul reactivarii, inregistrarea in scopuri de TVA. Data inregistrarii in scopuri de TVA se considera valabila incepand cu data reactivarii.”

“ Art. 9- Registrul contribuabililor inactivi/reactivati se organizeaza la nivelul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, potrivit procedurii prevazute in anexa nr. 7.”

“ Art. 10- Registrul contribuabililor inactivi/reactivati este public si se afiseaza pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare fiscala, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la sectiunea "Informatii publice".”

Prin urmare, se retine ca neexercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru achizitiile de bunuri ori servicii efectuate de la contribuabili declarati inactivi este expres prevazuta la art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste impozitul pe profit sunt incidente si prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

”Art. 21 - (4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...] 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”.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca, in perioada 17.11.2014-14.01.2015, societatea contestatoare a inregistrat in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu achizitii de materiale aferente facturilor emise SC -----SRL, societate declarata inactiva in data de 11.11.2014.

Astfel, pentru cheltuielile in suma de -----lei aferente materialelor achizitionate de la SC -----SRL, furnizor inactiv, in perioada supusa verificarii, SC -----SRL nu beneficiaza de deducere la calculul profitului impozabil.

In acest context, instituirea sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere de la contribuabilii declarati inactivi este conforma principiului luptei impotriva fraudei si a evaziunii fiscale si are la baza **mijloace si masuri proportionale** in raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art. 78 din Codul de procedura fiscala, respectiv:

- pot fi declarati **contribuabili inactivi numai contribuabilii care au un comportament evazionist**: nu functioneaza la sediul social declarat, se sustrag de la efectuarea inspectiei fiscale ori nu depun nicio declaratie prevazuta de lege pe parcursul unui semestru calendaristic;

- declararea ca inactivi a contribuabililor se face pe baza unei proceduri aprobata oficial;

- lista contribuabililor declarati inactivi este **publica fiind afisata** pe pagina de internet a ANAF si care cuprinde toate elementele necesare identificarii contribuabililor inactivi, data declararii ca inactivi, inclusiv data publicarii lor in registrul public;

- ceilalti contribuabili **pot consulta cu usurinta acest registru public**, astfel ca, printr-o simpla verificare pe internet a starii fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecintele fiscale negative ale achizitiei debunuri ori servicii de la contribuabili declarati inactivi.

Ca atare, instituirea masurii de publicare pe site-ul ANAF a listei contribuabililor declarati inactivi, care au un comportament evazionist si a sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere atat a cheltuielilor pentru achizitiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevazute de lege si urmaresc un scop legitim, constand in izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal** urmat de contribuabilii corecti.

Or, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reala si facila de a lua la cunostinta de lista contribuabililor inactivi, legiitorul dand posibilitatea rezonabila de a se informa, de a evita incheierea de tranzactii comerciale cu contribuabili inactivi si in final de a evita refuzul autoritatilor fiscale de a acorda dreptul de deducere a cheltuielilor.

In aceslasi sens sunt si considerentele Inaltei Curti de Casatie si Justitie din Decizia nr.4760/2012, potrivit caruia: „*este de necontestat ca facturile emise de o societate declarata contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal iar in situatia in care un contribuabil inregistreaza in evidenta sa*

**contabila astfel de facturi nu-si poate valorifica dreptul de a deduce TVA inscrisa in ele, iar cheltuielile aferente acelor facturi sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil**”;

Prin urmare, se retine ca SC -----SRL nu beneficiaza de deducerea cheltuielilor in suma de de -----lei si nici de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de -----lei inscrisa in facturile emise de furnizorul inactiv, SC Kommy Construct SRL, motiv pentru care in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit si au stabilit diferenta de impozit pe profit in suma de -----lei nu au dat drept de deducere pentru TVA in suma de -----lei.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale invocate mai sus, precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul dispozitiilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

**III. 3. In ceea ce priveste accesoriile aferente impozitului pe profit si TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.-----, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.-----**

**In drept**, in ceea ce priveste calculul accesoriilor, sunt aplicabile dispozitiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, care precizeaza:

*“Art. 119 Dispoziții generale privind dobanzi și penalități de intarziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadența de catre debitor a obligațiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi și penalități de intarziere.”*

*„Art. 120 Dobanzi*

*(1) Dobanzile reprezinta echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitarii de catre debitor a obligațiilor de plata la scadența și se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadența și pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și pana la data stingerii acesteia inclusiv.”*

*„Art. 120<sup>1</sup>- Penalități de intarziere*

(1) Penalitațiile de intarziere reprezinta sancțiunea pentru neindeplinirea obligațiilor de plata la scadența și se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadența și pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile in mod corespunzator.”

Deoarece pentru obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.-----, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.-----, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, rezulta ca si pentru dobanzile/majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere, calculate in sarcina petentei reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale invocate in prezenta decizie, art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se:

## DECIDE :

**Respingerea ca neintemeiata a contestatiei** formulate de SC ----- SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.-----, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.-----, pentru suma de -----lei reprezentand:

- ----- lei - impozit pe profit suplimentar de plata;
  - ----- lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plata;
  - ----- lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit  
suplimentar de plata;
  - ----- lei - taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata;
  - ----- lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea  
adaugata suplimentar de plata;
  - ----- lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea  
adaugata  
suplimentar de plata.
- prezenta decizie se comunica :

- SC -----SRL
- AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 2

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezente.

APROBAT,  
DIRECTOR GENERAL