

DECIZIA nr. 198 / 23.02.2021

privind contestațiile formulate de societatea E S.R.L., înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.05.2017, și respectiv sub nr. TMR_DGR/14.06.2017, și reînregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.12.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către societatea E S.R.L. cu adresa FN/FD înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/14.10.2020 - structura de soluționare a contestațiilor -, prin care se solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/07.03.2017**, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, având în vedere faptul că, potrivit **Ordonanței din 19.05.2020** emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr./P/2016 și a **Încheierii penale nr./10.09.2020** pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./108/2020, **definitivă**, motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de **X lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **Y lei** și TVA în sumă de **Z lei**, conform **Deciziei nr./26.07.2017** emisă de DGRFP Timișoara, a încetat.

Cu adresa nr./12.11.2020 DGRFP Timișoara i-a transmis Activității de Inspecție Fiscală Arad solicitarea petentei, în scopul analizării posibilității legale de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulată de petentă, suspendată conform Deciziei nr./26.07.2017 a DGRFP Timișoara, definitivă în ceea ce privește momentul până la care dănuie suspendarea, în condițiile legii, respectiv dacă în cauză a intervenit încetarea definitivă a motivelor care au determinat suspendarea.

Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG_AIF/ad/09.12.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.12.2020, a comunicat faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat, în considerarea Ordonanței de clasare din 19.05.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr./P/2016 și a Încheierii penale nr./10.09.2020 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./108/2020.

În temeiul dispozițiilor art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, DGRFP Timișoara, se va investi cu reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor formulate de

Societatea E S.R.L.,
cu sediul în,

avand CUI, înregistrată la ONRC sub nr.,

înregistrate la A.J.F.P. Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/21.04.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.05.2017, și respectiv la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG/08.05.2017 și nr. ARG_DEJ/08.05.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/14.06.2017, și reînregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.12.2020.

Din verificarea condițiilor de procedură reglementate de art. 269 din Legea nr. 207/2015, referitoare la **obiectul contestației**, rezultă că, petenta E S.R.L. formulează initial doua contestații împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

➤ Contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/21.04.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.05.2017 prin care petenta s-a îndreptat împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR /07.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum și împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /07.03.2017**, emise de Activitatea de inspecție fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara.

➤ Contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG/08.05.2017 și nr. ARG_DEJ/08.05.2017 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/14.06.2017 prin care petenta s-a îndreptat împotriva: **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /04.04.2017**, Dosar fiscal nr., precum și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. /04.04.2017**, emise de A.J.F.P. Arad.

În contestațiile formulate, argumentele petentei au fost similare, deciziile prin care au fost stabilite accesoriile – Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /04.04.2017, precum și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. /04.04.2017, derivând din titlul principal - Decizia de impunere nr. F-AR /07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /07.03.2017, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc, astfel ca, în condițiile în care actele administrative emise „*sub aspectul cuantumului se influențează reciproc*”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, s-au conexasă dosarele

contestațiilor formulate de E S.R.L., înregistrate la A.J.F.P. Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/21.04.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.05.2017, și respectiv la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG/08.05.2017 și nr. ARG_DEJ/08.05.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/14.06.2017, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora, D.G.R.F.P. Timișoara fiind competentă în soluționarea acestora în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 9.6 din O.P.A.N.A.F. 3741/2015.

În ceea ce privește suma contestată, arătăm următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de lei, astfel:

➤ Suma de lei, reprezentând:

- lei impozit pe profit;

- lei TVA (din totalul sumei de lei, înscrisă în Decizia de impunere nr. F-AR/07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice petenta contestă doar suma de lei), și

➤ Suma totală de lei - și reprezintă:

- penalități de nedeclarare în sumă de lei, pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, aferente Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017;

- dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit și TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017,

ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în Dosarul fiscal nr., ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR/07.03.2017.

Contestațiile au fost semnate de dl., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR/07.03.2017, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 13.03.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării de către A.J.F.P. Arad a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017, și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017, emise de A.J.F.P. Arad, respectiv la data de 04.04.2017, contestația a fost

depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin **Decizia nr./26.07.2017** privind contestațiile formulate de societatea E S.R.L. s-a dispus:

1. Suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- Impozit pe profit in suma de Y lei;
- Taxa pe valoarea adăugata in suma de Z lei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017** în sumă de lei reprezentând penalități de nedeclarare, precum și a **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017** în sumă de lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în Dosar nr.,

până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitul principal, după epuizarea termenului de exercitare a tuturor căilor de atac și ulterior soluționării definitive a cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, și

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de lei, reprezentând:

- Impozit pe profit in suma de lei;
- Taxa pe valoarea adăugata in suma de lei.

Cu adresa FN/FD înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/14.10.2020 - structura de soluționare a contestațiilor -, Societatea E S.R.L. solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR .../07.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/07.03.2017**, emise de Activitatea de inspecție fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, având în vedere faptul că, potrivit Ordonanței de clasare din 19.05.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr./P/2016 și a Încheierii penale nr./10.09.2020 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./108/2020, definitivă, motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de X lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de Y lei și TVA în sumă de Z lei, conform Deciziei nr./26.07.2017 emisă de DGRFP Timișoara, a încetat.

Cu adresa nr./12.11.2020, DGRFP Timișoara i-a transmis Activității de Inspecție Fiscală Arad solicitarea petentei, în scopul analizării posibilității legale de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulată de petentă, suspendată conform Deciziei nr./26.07.2017 a DGRFP Timișoara, definitivă în ceea ce privește momentul până la care dănuie suspendarea, în condițiile legii, respectiv dacă în cauză a intervenit încetarea definitivă a motivelor care au determinat suspendarea.

Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG_AIF/ad/09.12.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.12.2020, a comunicat faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat, în considerarea Ordonanței de clasare din 19.05.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr./P/2016 și a Încheierii penale nr./10.09.2020 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./108/2020, rămasă definitivă la data de 10 septembrie 2020.

Referitor la cererea formulată de av. pentru societatea E SRL înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/17.12.2020, prin care se solicită comunicarea stadiului soluționării contestației formulate de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../07.03.2017, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/07.03.2017 emise de către AJFP Arad - Inspecția Fiscală, având în vedere că deși la data de 09.10.2020 a formulat cerere de reluare a procedurii de soluționare a contestației neprimind un răspuns conform art. 77 CPF, termenul de soluționare a cererii acesteia de 45 de zile fiind împlinit în data de 02.12.2020, invederăm următoarele:

Urmare adresei FN/FD înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/14.10.2020 - structura de soluționare a contestațiilor -conform careia societatea E S.R.L. a formulat cerere de reluare a procedurii de

soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/07.03.2017, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P.Timișoara, arătând că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de X lei, conform Deciziei nr./26.07.2017 emisă de DGRFP Timișoara, a încetat, potrivit Ordonanței de clasare din 19.05.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr./P/2016 și a Încheierii penale nr./10.09.2020 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./108/2020, în considerarea dispozițiilor art. 277 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct. 10.3. și 10.4 din OPANAF nr. 3741/2015, cu adresa nr./12.11.2020, DGRFP Timișoara i-a transmis Activității de Inspecție Fiscală Arad solicitarea Societății E S.R.L., în scopul analizării posibilității legale de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulată de aceasta, suspendată conform Deciziei nr./26.07.2017 a DGRFP Timișoara, solicitând acesteia să constate în condițiile legii dacă în cauză a intervenit încetarea definitivă a motivelor care au determinat suspendarea.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art. 77 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că D.G.R.F.P. Timișoara i-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Arad cele mai sus descrise, termenul de soluționare al cererii petentei s-a întrerupt în condițiile legii, DGRFP Timișoara fiind investită cu reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de petentă NUMAI la data comunicării de către Inspectia Fiscala Arad a încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea, având drept consecință legalitatea reluării procedurii de soluționare a contestației, respectiv la data de 16.12.2020.

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

În considerarea faptului că la data prezentei procedura de soluționare a contestației este reluată în condițiile legii numai pentru capetele de cerere a caror soluționare a fost suspendată, în cuprinsul deciziei vom referi *stricto sensu la acestea, atât în ce privește susținerea petentei, cât și constatările inspecției fiscale doar în ceea ce privește suma totală de X lei reprezentând: **Impozit pe profit în suma de Y lei și Taxa pe valoarea adăugată în suma de Z lei aferente relației petentei cu societățile: G SRL, B SRL și L SRL.***

I. A. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la A.J.F.P Arad - AIF sub nr. ARG_AIF/21.04.2017

Petenta E S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR/07.03.2017 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând

admiterea contestației, anularea deciziei contestate, precum și exonerarea de plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, arătând următoarele:

1. În ceea ce privește tranzacțiile realizate cu G SRL:

1.1. În ceea ce privește realitatea achizițiilor, petenta arată că în dovedirea realității operațiunii, aferente fiecărei prestări de servicii și fiecărei facturi fiscale emise de aceasta societate, pot fi identificate următoarele documente justificative:

- devizul/situația de lucrări privind prestările de servicii anexate fiecărei facturi fiscale, semnată de ambele părți, din care rezultă în concret activitățile prestate;

- factura emisă de către E către beneficiarul lucrării, factura fiscală care include și lucrările efectuate de către G, în calitate de subcontractant;

- procesul verbal de recepție încheiat între E și beneficiar în momentul finalizării lucrării, din care rezultă că au fost realizate și recepționate toate lucrările, inclusiv cele realizate în subantrepriza de către G;

- mare parte din serviciile prestate de către G SRL constau în prestarea de muncă necalificată-săpături manuale, săpătură utilaj, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj-astfel ca nu era necesar ca societatea furnizoare să dețină personal calificat;

De asemenea, petenta arată că beneficiarii finali sunt de regulă societăți mari, neputând exista suspiciuni că acestea ar fi participante la un lanț fraudulos sau că ar fi recepționat și plătit lucrări fictive. Suplimentar, lucrările efectuate pe șantier au avut ca beneficiar final Statul Român, prin intermediul societăților care contractează realizarea lucrărilor de infrastructură, fiind încheiate procese verbale de recepție din care rezultă realizarea tuturor lucrărilor, deci inclusiv a celor realizate de către G, în calitate de subcontractant al petentei.

În aceste sens, petenta anexează înscrisuri care, în opinia sa, confirmă realitatea lucrărilor efectuate de către G SRL, recepționarea acestor lucrări atât de către E SRL cât și recepționarea ulterioară a lucrărilor de către beneficiarii săi.

1.2. Referitor la argumentele reținute de organul fiscal, petenta arată următoarele:

- a) înscrisurile emanând de la organul de cercetare penală, în condițiile în care ancheta penală este în desfășurare, nu pot fi luate în considerare, prezumția de nevinovăție nefiind răsturnată.

- b) la data realizării achizițiilor G avea cod valabil de TVA, iar verificarea Revisal a persoanelor angajate legal, cu contract individual de muncă, nu era o obligație impusă legal de care să depindă exercitarea dreptului de deducere. Suplimentar arată că o astfel de verificare este imposibil de efectuat, informațiile din Revisal nefiind publice;

- c) referitor la nedepunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor informative 394 „nu era obligația subscrisei, ci a organelor fiscale, să verifice

conduita fiscala a G SRL, aceasta conduita neputand conduce la respingerea dreptului de deducere, in care subscrisa am fost de buna-credinta”;

d) modul de plata, atata timp cat este permis de legislatia in vigoare, nu poate conduce la respingerea dreptului de deducere si nici la concluzia fictivitatii achizițiilor;

e) in decizia Halifax, CJE arata (a se vedea paragraful 86) ca trebuie sa existe mai mulți factori de natura obiectiva, din care sa rezulte ca scopul principal al tranzacției a fost urmărirea obținerii unui avantaj fiscal, statele membre putând lua masuri care sa prevină eventualele fraude sub condiția ca acestea sa nu submineze principiul neutralitatii tva (paragraful 92);

f) cat timp realitatea serviciilor prestate poate fi constatată atat din documentele justificative prezentate cat si din verificarea la fata locului a realizării acestora sau din coroborarea documentelor de recepție a lucrărilor incheiate de toate părțile lanțului contractual, considerarea fictivitatii achizițiilor este lipsita de suport probator. Analiza organului fiscal este focusata aproape exclusiv pe condiții de forma, iar nu pe fond, fara sa fie făcută o analiza concreta a fiecărei prestări de servicii, a locului unde a fost aceasta efectuata si a realitatii efectuării acesteia.

1.3. În susținerea celor afirmate, petenta invoca hotărârile CEJ in cauza C-277/14, Hotararea CEJ in cauza C-18/13 Marks Pen EOOD, hotararea CJE in cauzele reunite C-80/11 si C-142/11, hotararea in cauza C-285/11, Decizia Înaltei Curți de Casație si Justiție nr. 1424/2013, precum si *principiul prevalentei substanței asupra formei*, respectiv *principii neutralitatii TVA*.

1.4. Petenta citează prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

1.5. Referitor la efectuarea unei inspecții fiscale anterioare, respectiv emiterea Deciziei de reverificare nr./16.03.2021/27.12.2016, petenta afirmă: “Cu ocazia verificărilor efectuate nu s-a constatat nici un fel de probleme referitoare la deducerea cheltuielilor si a TVA aferente achizițiilor de la G si L. Este adevarat ca a fost emisa decizia de reverificare nr./16.03.2021/27.12.2016, numai ca aceasta face trimitere la informații noi si necunoscute la data efectuării inspecției fiscale. Or, cu excepția adresei provenind de la IPJ Arad, nici unul dintre celelalte argumente nu au la baza informații noi care sa nu fi fost cunoscute la data efectuării inspecției fiscale.”

Pe cale de consecința, atat timp cat in ceea ce privește G si L SRL informațiile utilizate de organul fiscal nu sunt noi, acesta avand la dispoziție aceleași documente si informații la data efectuării primei inspecții fiscale, reaprecierea naturii operațiunilor cu consecința stabilirii de obligații fiscale suplimentare este nelegala, incalcand principiul securității raporturilor juridice si determinând nulitatea deciziei de impunere.

Astfel, în opinia petentei, cheltuielile cu achiziția serviciilor au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri fiind îndeplinite cumulativ cele doua condiții, de fond si de formă, impuse de legiuitor pentru a avea drept de

deducere, concluzia fiind că obligațiile fiscale suplimentare stabilite de către organul fiscal prin actele administrativ fiscale atacate, aferente achizițiilor de la G SRL au fost determinate și calculate cu nerespectarea dispozițiilor legale precitate astfel că se impune anularea actelor administrativ fiscale și exonarea sa de la plata acestora.

2. În ceea ce privește tranzacțiile realizate cu L SRL:

a) la data realizării achizițiilor L SRL avea cod valabil de TVA, iar verificarea Revisal a persoanelor angajate legal, cu contract individual de munca, nu era o obligație impusa legal de care sa depindă exercitarea dreptului de deducere.

b) referitor la nedepunerea deconturilor de TVA si a declarațiilor informative 394, petenta arată că nu era obligația sa, ci a organelor fiscale, sa verifice conduita fiscala a L SRL, aceasta conduita neputand conduce la respingerea dreptului de deducere, in care petenta a fost de buna-credinta;

c) modul de plata, atata timp cat este permis de legislația in vigoare, nu poate conduce la respingerea dreptului de deducere si nici la concluzia fictivitatii achizițiilor;

d) in decizia Halifax, CJE arata (a se vedea paragraful 86) ca trebuie sa existe mai mulți factori de natura obiectiva, din care sa rezulte ca scopul principal al tranzacției a fost urmărirea obținerii unui avantaj fiscal, statele membre putând lua masuri care sa prevină eventualele fraude sub condiția ca acestea sa nu submineze principiul neutralitatii tva (paragraful 92); Or, organul fiscal nu a analizat toate imprejurarile relevante pentru constatarea realitatii operațiunilor comerciale. Astfel, acesta nu a verificat susținerile reprezentantului contribuabilului, care in declarația data in cursul inspecției fiscale a indicat locul prestării serviciilor (punere in funcțiune sistem acces pietonal si parcare Ocna Sibiu si relocare rețele electrice autostrada Arad-Nadlac lot II);

e) beneficiarii finali, au recepționat lucrările, in care erau incluse si cele efectuate de către L SRL, fara obiectiuni, neputand exista suspiciunea ca acestea ar fi fost participante la un lanț fraudulos sau ca ar fi recepționat si plătit lucrări fictive.

f) cat timp realitatea serviciilor prestate poate fi constatat atat din documentele justificative prezentate cat si din verificarea la fata locului a realizării acestora sau din coroborarea documentelor de recepție a lucrărilor incheiate de toate părțile lanțului contractual, considerarea fictivitatii achizițiilor este lipsita de suport probator.

Analiza organului fiscal este focusata aproape exclusiv pe condiții de forma, iar nu pe fond, fara sa fie făcută o analiza concreta a fiecărei prestări de servicii, a locului unde a fost aceasta efectuata si a realitatii efectuării acesteia.

Jurisprudenta CEJ si dispozițiile legale prezentate la punctul 1 isi pastreaza valabilitatea, respectiv argumentele cu privire la inspectia fiscala ulterioara si decizia de reverificare se aplica si L SRL.

3. În ceea ce privește tranzacțiile realizate cu B SRL, referitor la argumentele reținute de organul fiscal, petenta motivează identic, reiterând susținerile de la pct. 2, și arătând că Jurisprudenta CEJ si dispozițiile legale prezentate la punctul 1 isi pastreaza valabilitatea.

I.B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017 pentru suma de lei reprezentând penalități de nedeclarare, precum și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017 pentru suma de lei, Dosar fiscal nr., emise de A.J.F.P. Arad, petenta invocă următoarele motive:

1. Petenta arată că prin cele două decizii, având același număr, s-au stabilit în sarcina sa, obligații fiscale accesorii, constând în: dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare, obligația de plată stabilită suplimentar fiind de lei, accesorii calculate ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar prin decizia nr. F-AR/07.03.2017.

Petenta redă în cuprinsul contestației prevederile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală.

De asemenea, petenta arată că a formulat contestație împotriva obligațiile fiscale principale, respectiv Decizia de impunere nr. F-AR/13.03.2017, iar accesoriile constând în penalități de întârziere, dobânzi și penalități de nedeclarare au fost calculate prin raportare la debitele principale stabilite suplimentar prin decizia nr. F-AR/07.03.2017.

2. Așa cum rezultă din raportul de inspectie fiscală încheiat în data de 09.12.2012, a mai fost subiectul verificării modului de respectare a dispozițiilor fiscale privind impozitul pe profit și TVA în perioada 01.01.2009 - 30.06.2012. Cu ocazia verificărilor efectuate nu s-au constatat nici un fel de probleme referitoare la deducerea cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor de la G și L. Este adevărat că a fost emisă decizia de reverificare nr./16.03.2021/27.12.2016, numai că aceasta face trimitere la informații noi și necunoscute la data efectuării inspectiei fiscale. Or, cu excepția adresei provenind de la IPJ Arad, în opinia petentei, nici unul dintre celelalte argumente nu au la bază informații noi care să nu fi fost cunoscute la data efectuării inspectiei fiscale.

În acest sens, într-un litigiu având drept obiect datorii vamale, ICCJ a apreciat că efectuarea unui control ulterior, în condițiile în care organele vamale au avut toate informațiile și documentele la data efectuării primului control, încalcă principiul securității juridice. Pentru a fi respectat acest

principiu al securității juridice este necesar ca practica administrativă să fie una consecventă.

Principiul proporționalității, consacrat inclusiv în practica C.E.J., presupune ca protecție interesul general și măsurile sancționatorii (în această situație penalitățile de întârziere, dobânzile și penalitățile de nedeclarare) să nu fie disproporționate față de gravitatea încălcării care se impută contribuabilului.

Or, intervalul de calcul și quantumul accesoriilor fiscale în prezenta cauză este direct determinat de conduita organelor fiscale, care inițial au apreciat că dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor de la L și G SRL a fost corect exercitat, pentru ca ulterior, în cadrul unei noi inspecții fiscale să ajungă la o concluzie contrară. În acest context, suportarea de către contribuabil a accesoriilor stabilite reprezintă o sarcină disproporționată, în condițiile în care quantumul ridicat a acestora nu este consecința culpei sale, dimpotrivă în urma primei inspecții fiscale acesta a avut convingerea că a procedat corect prin exercitarea dreptului de deducere.

Pe cale de consecință, petenta apreciază că atâta timp cât în ce privește G și L SRL informațiile utilizate de organul fiscal nu sunt noi, acesta având la dispoziție aceleași documente și informații la data efectuării primei inspecții fiscale, stabilirea de accesorii aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în raport de operațiunile comerciale desfășurate cu aceste societăți, încalcă principiul proporționalității.

Referitor la penalitățile de nedeclarare, petenta arată că acestea nu se află în ipoteza prevăzută la art. 181 din Legea nr. 207/2015 deoarece a declarat în mod corect obligațiile fiscale datorate.

II. A. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR/07.03.2017 încheiată la E S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare în sumă totală de **X lei aferentă relației petentei cu societățile: **G SRL, B SRL și L SRL**, astfel:**

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un Impozit pe profit în suma de **Y lei**;

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în suma de **Z lei**;

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, E S.R.L. a înregistrat în evidența sa contabilă, contravaloarea unor facturi de achiziții de la societățile **G SRL, B SRL și L SRL**, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii în construcții constând în: săpatura manuală, săpatura utilaj, turnat beton, compactare teren, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj, etc., pe care le-

a considerat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi. În urma verificării realității și legalității acestor tranzacții, operațiunile economice înscrise în facturile emise de către acestea ar putea reprezenta operațiuni fictive, astfel:

a) În ceea ce privește tranzacțiile derulate cu G SRL:

În perioada 05.07.2011-30.07.2012 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de lei, respectiv TVA în suma de lei (anexa nr. 1 la RIF) reprezentând prestări servicii în construcții (săpătura manuală, săpătura utilaj, turnat beton, compactare teren, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj) de la societatea G S.R.L. (CUI) cu sediul în, având ca asociat pe domnul K, respectiv administrator judiciar C IPURL.

De asemenea, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 409 „Avansuri” factura nr. /15.12.2011, emisă pentru valoarea totală de lei cu TVA aferentă în sumă de lei. Ulterior, acest avans a fost stornat de către societatea G S.R.L. conform facturii nr. /29.07.2012, dată la care societatea era deja declarată inactivă.

Din consultarea datelor disponibile în aplicația fiscnet.ro, s-a constatat că G SRL a fost declarată inactivă din data de 08.06.2012 ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative, respectiv începând cu data de 19.09.2013 se afla în insolvență conform documentului nr.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, C-lynx și aplicația REVISAL, s-a constatat faptul că societatea nu a avut niciodată salariați, nu a depus deconturile de TVA și nu a depus declarațiile informative cod 394, aferente perioadei în care a desfășurat tranzacții cu societatea E SRL (sem. II 2011 și perioada 01.01.2012-31.07.2012).

De asemenea, conform aplicației fiscnet.ro, petenta a făcut obiectul unei acțiuni de control din partea A.N.A.F., în perioada 14.12.2012-08.01.2013, având ca obiect verificarea taxei de valoarea adăugată aferentă perioadei 11.03.2011-08.06.2012, respectiv a impozitului pe profit aferent perioadei 11.03.2011-08.06.2012, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR /08.01.2013.

Cu ocazia efectuării inspecției fiscale s-a constatat că societatea G nu desfășoară activitate la sediul social declarat, respectiv „nu a condus evidența contabilă și nu a depus declarații de impozite și taxe cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor și taxelor”. Având în vedere nedeclararea obligațiilor datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au considerat că pot fi întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni, fiind comunicat organelor de urmărire penală prejudiciu în sumă totală de lei.

În urma efectuării controlului inopinat efectuat la E SRL în perioada 13.10.2016-20.10.2016, s-a constatat faptul că documentele referitoare la

tranzacțiile efectuate cu G S.R.L. au fost ridicate în original de către organele cercetare penală din cadrul I.P.J. Arad - Serviciul de Investigare a Fraudelor in baza procesului verbal din data de 15.10.2013.

Prin transmiterea adresei inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Arad sub nr. ARG_AIF/14.10.2016, s-a solicitat sprijinul Inspectoratului de Politie Judetean Arad în vederea punerii la dispozitia echipei de control a documentelor ridicate, respectiv comunicarea stadiului in care se afla cercetarile in dosarul penalP/2013, precum si daca in urma cercetarilor se confirma sau nu realitatea operatiunilor efectuate cu G S.R.L..

Prin adresa nr./28.10.2016, inregistrata la AIF Arad sub nr. ARG_AIF/03.11.2016, I.P.J Arad Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice, a comunicat faptul ca, documentele ridicate se pot consulta la dosarul cauzei, respectiv se pot ridica in original, deoarece cercetarile in dosarul penalP/2013 nu au fost inca finalizate.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la AIF sub nr. ARG_AIF Arad/13.01.2017, organele de inspectie fiscala au solicitat I.P.J Arad, transmiterea documentelor ridicate (facturi, chitante, situatii de lucrari, contracte), respectiv comunicarea constatarilor cu privire la operatiunile economice derulate de catre/pe seama G SRL.

Astfel, IPJ Arad Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice au transmis prin adresa nr./25.01.2017, inregistrata la AIF Arad sub nr. ARG_AIF/01.02.2017, un dosar continand documentele contabile solicitate, si au comunicat că urmare verificărilor, organul de cercetare penala „nu a identificat pe santierele societatii in cauza, desfasurate pe Autostrada Arad-Timisoara, alti angajati in afara celor ai SC E SRL”.

Ulterior analizarii documentelor transmise de catre IPJ Arad Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice, acestea au fost returnate cu adresa inregistrata la AIF Arad sub nr. ARG_AIF/08.02.2017.

De asemenea, din consultarea aplicatiei www.mfinante.ro - Informații fiscale și bilanturi, s-a constatat faptul ca societatea G SRL nu a depus situatiile financiare anuale (bilant) pentru anii 2011 si 2012, fapt de natură a argumenta în direcția caracterului ilicit al operațiunilor economice efectuate.

Cu ocazia controlului inopinat efectuat de către organele de inspectie fiscala din cadrul AIF Arad, in vederea stabilirii situatiei de fapt fiscale la societatea E S.R.L., societate cu care operatorul economic G S.R.L. a derulat operațiuni economice constând în achizitii de servicii in domeniul constructiilor, în baza art.113 din Codul de procedură fiscală, au fost solicitate informații referitoare la natura și conținutul relatiilor comerciale derulate cu furnizorul respectiv precum si informatii referitoare la: identificarea persoanelor imputernicite a furnizorului în relatie cu E SRL, identificarea resurselor materiale si umane utilizate de furnizor, identificarea locației unde au fost prestate serviciile.

Astfel, exista posibilitatea ca achizitiile de servicii in domeniul constructiilor constând în: saptatura manuala, saptatura utilaj, imprastiat si

tasat pamant, inchiriere utilaj, etc. să nu reprezinte operatiuni comerciale reale, transparente si legale, facturile întocmite de către S.C. G S.R.L. putând reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor si pe cale de consecință diminuarea obligatiilor fiscale de natura impozitului pe profit si TVA de către societatea E S.R.L.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile aferente facturilor emise de G SRL în sumă totală de lei respectiv TVA aferenta in suma totala lei (anexa nr. 2 la RIF).

b) În ceea ce privește tranzacțiile derulate cu L SRL :

În perioada 01.09.2011-26.07.2012 petenta a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de lei si TVA in suma de lei (anexa nr. 1 la RIF), reprezentand prestari servicii in constructii (sapatura manuala, sapatura utilaj, imprastiat pamant, imprastiat/tasat nisip, inchiriat utilaj) de la societatea L S.R.L. (CUI).

Societatea - radiată din cursul lunii iunie 2015, a deținut sediul legal declarat în, camera 405 și a avut obiect de activitate legal declarat „Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun” respectiv „Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal”, având ca asociat pe dl..... și dl.....

Societatea L S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi în cursul lunii martie 2014 în urma propunerii organelor de inspecție fiscală. De asemenea, societatea a făcut obiectul unui singur control inopinat din partea autorității fiscale.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, C-lynx si aplicatia REVISAL, s-a constatat faptul ca societatea nu a avut niciodata salariati, nu a depus deconturile de TVA, respectiv societatea L S.R.L. în calitate de furnizor nu a confirmat derularea de operațiuni comerciale cu partenerul E S.R.L. prin înscrierea acestora în cuprinsul declarațiilor informative cod 394, aferente perioadei in care s-au desfasurat tranzactii (sem. II 2011 si perioada 01.01.2012-26.07.2012).

De asemenea, urmare a analizarii bazelor de date ale ANAF C-lynx, s-a constatat faptul ca nici o societate nu declara livrari de bunuri sau servicii către L SRL în cuantum care ar putea justifica prestarile de servicii ulterior facturate catre E SRL.

Cu ocazia prezentei inspectii fiscale, in vederea stabilirii situației de fapt fiscale la societatea E S.R.L., societate cu care operatorul economic L S.R.L. a derulat operațiuni economice constând în achizitii de servicii in domeniul constructiilor, în baza art.113 din Codul de procedură fiscală, organele de inspectie fiscala din cadrul AIF Arad, au solicitat informații referitoare la

natura și conținutul relațiilor comerciale derulate cu furnizorul respectiv precum și informații referitoare la: identificarea persoanelor imputernicite a furnizorului în relație cu E SRL, identificarea resurselor materiale și umane utilizate de furnizor, identificarea locației unde au fost prestate serviciile.

Astfel, există posibilitatea ca achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor constând în săpătura manuală, săpătura utilaj, imprastiat și tasat pământ, închiriere utilaj, etc. să nu reprezinte operațiuni comerciale reale, transparente și legale, facturile întocmite de către S.C. L S.R.L. putând reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către societatea E S.R.L.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, organele de inspecție fiscală au considerat că fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile aferente facturilor emise de L SRL în sumă totală de lei, respectiv TVA aferentă în suma totală de lei (anexa nr. 2 la RIF).

c) În ceea ce privește tranzacțiile derulate cu B S.R.L.:

În perioada 01.04.2011-30.04.2011 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de lei, (anexa nr. 1 la RIF). reprezentând prestări servicii în construcții de la societatea B S.R.L. (CUI) cu sediul în, respectiv domiciliul fiscal în, societate având ca asociat pe domnul, respectiv administrator domnul

Din consultarea datelor disponibile în aplicația fiscnet.ro, s-a constatat că SC B SRL a fost declarată inactivă de către inspecția fiscală din data de 18.05.2011.

Cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la societatea E SRL având ca obiect verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2009-30.06.2012 și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.01.2009-30.09.2012, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată nedeductibile, aferente facturilor emise de care B SRL începând cu data 18.05.2011.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, aplicația REVISAL, s-a constatat faptul că societatea nu a avut niciodată salariați, nu a depus deconturile de TVA și nu a depus declarațiile informative cod 394, aferente perioadei în care a desfășurat tranzacții cu societatea E SRL (sem. I și II 2011).

De asemenea, din consultarea aplicației www.mfinante.ro - Informații fiscale și bilanțuri, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea B SRL nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț) pentru anii 2011 și 2012, fapt de natură a argumenta în direcția caracterului ilicit al operațiunilor economice efectuate.

Având în vedere cele descrise, rezultă faptul că există posibilitatea ca operațiunile comerciale consemnate în cuprinsul facturilor care au fost/ar fi fost emise de societatea B SRL să nu fi existat niciodată în realitate, prin evidentierea lor în contabilitatea societății E S.R.L. creându-se doar aparența existenței unor achiziții de prestări de servicii.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile aferente facturilor emise de B SRL în sumă totală de lei, respectiv TVA aferentă în suma de lei (anexa nr. 2 la RIF).

În concluzie, în urma inspecției fiscale parțiale s-a constatat că petenta nu ar avea drept de deducere pentru suma totală de lei, reprezentând cheltuieli posibil a fi fictive, precum și nu ar avea dreptul de a deduce TVA în sumă de lei, reprezentând achiziții posibil a fi fictive, înregistrate de către petentă în relațiile cu societățile G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile derulate cu societățile G S.R.L., L S.R.L. și B SRL, au avut drept consecință diminuarea cuantumului impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat.

Astfel, prejudiciul total stabilit în sarcina petentei prin încălcarea prevederilor legale precitate, fiind în sumă de lei reprezentând debite fiscale stabilite suplimentar din care impozit pe profit stabilit în sumă de Y lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. ARG_AIF/08.03.2017, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la E S.R.L., urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr. F-AR nr./07.03.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de făptuitorul, în calitate de administrator al E SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de lei, reprezentând: Y lei impozit pe profit și lei taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/07.03.2017, la dosarul cauzei existând o fotocopie a Sesizării penale nr. ARG_AIF/08.03.2017 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

Acest aspect al stării de fapt a determinat în virtutea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*, suspendarea soluționării cauzei conform Deciziei nr./26.07.2017 emisă de către DGRFP Timișoara, pentru suma de totală de X lei.

Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG_AIF/ad/09.12.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.12.2020, a comunicat faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat, în considerarea Ordonanței de clasare din 19.05.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr.P/2016 și a Încheierii penale nr./10.09.2020 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./108/2020, a transmis Referatul cu propuneri de soluționare a contestației în vederea reluării soluționării pe fond a contestației, în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel că DGRFP Timișoara, ca organ competent conform art. 272 din Codul de procedură fiscală, va proceda la analizarea dosarului contestației în scopul soluționării acesteia pe fond, în condițiile legii.

II.B. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017, Dosar fiscal nr....., în temeiul prevederilor art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina petentei E S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă de totală de lei, constând în penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.F-AR/07.03.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei E S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017** organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de lei constând în dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA, ca urmare a Deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei E S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

III. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

III.A. Referitor la Decizia de impunere nr. F-AR/07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad.

Referitor la suma totală de X lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de Y lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, aferentă operațiunilor derulate de petentă cu societățile G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L., cauza supusă soluționării este legalitatea neacordării deductibilității la determinarea masei profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA aferent unor facturi de achiziții de la furnizori care nu au declarat tranzacțiile desfășurate, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspekție fiscală.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă contravaloarea unor facturi de achiziții de la firmele: G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L. reprezentând prestări servicii în construcții constând în: saptura manuală, saptura utilaj, turnat beton, compactare teren, imprastiat pamant, imprastiat/tasat nisip, inchiriat utilaj, etc., pe care le-a considerat deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

În baza informațiilor deținute cu privire la comportamentul fiscal al societăților ce figurează înscrise la rubrica furnizor pe facturi, precum și în baza informațiilor obținute ca urmare a unor controale încrucișate și inspekții fiscale efectuate de inspectorii fiscali, organele de inspekție fiscală au stabilit că petenta nu ar avea drept de deducere pentru suma de lei, reprezentând cheltuieli posibil a fi fictive, precum și nu ar avea dreptul de a deduce TVA în sumă de lei, reprezentând achiziții posibil a fi fictive înregistrate de către petentă în relațiile cu societățile: G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L.

Organele de inspekție fiscală au considerat că tranzacțiile derulate cu societățile G S.R.L., L S.R.L. și B SRL, au avut drept consecință diminuarea cuantumului impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat.

Astfel, potrivit Sesizării Penale nr. ARG_AIF/08.03.2017, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspekție Fiscală din cadrul Administrației Județene Finanțelor Publice Arad s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de lei, reprezentând: Y lei impozit pe profit și lei taxă pe valoarea adăugată.

În vederea soluționării contestației formulate de către E S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr./17.01.2017, să comunice stadiul soluționării Sesizării penale nr. ARG_AIF/08.03.2017,

formulată împotriva numitului, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin adresa din Dosar nr.**/P/2016** din 30.05.2017 transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, unde a fost înregistrată sub nr. TMR_DGR/09.06.2017, existentă în original la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că: „*la cererea dvs. nr./17.05.2017, vă comunicăm că sesizării A.J.F.P. Arad nr./08.03.2017 i s-a atribuit la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad nr. unic/P/2017. Prin ordonanța procurorului din data de 24.03.2017, această cauză a fost reunită cu dosarul nr./P/2016 în care se efectuau deja cercetări din oficiu cu privire la faptele de evaziune fiscală sesizate de A.J.F.P. Arad. În prezent, dosarul cauzei se află în lucru la I.P.J. Arad – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea efectuării de cercetări față de faptele sesizate, în cauză fiind începută urmărirea penală în rem sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prev. și ped. de art. 9 al. 1 lit. c din Legea nr.241/2005 și in personam față de suspectii (...).*”

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(4) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(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.”

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Astfel, potrivit Sesizării penale nr. ARG_AIF/08.03.2017 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad s-a constituit parte civilă față de făptuitorul, în calitate de administrator al E SRL, și partea responsabilă civilmente E SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de lei, reprezentând: Y lei impozit pe

profit, lei taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/07.03.2017, și care fac obiectul contestației, existând suspiciuni că numitul, în calitate de administrator al E SRL a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă de lei fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecătii, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de **X lei**, inclusă în suma în legătură cu care autoritatea fiscală s-a constituit parte civilă, stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-AR nr./07.03.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr./07.03.2017 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de lei, constând în impozit pe profit în sumă de Y lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care fac obiectul sesizării penale, exista o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmau să stabilească, în baza sesizării penale, dacă în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și TVA, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat prin exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA, a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții/prestări servicii interne posibil a fi fictive cu societățile: G S.R.L., L S.R.L. și B SRL.

Urmare contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal, prin Decizia nr./26.07.2017 emisă de către D.G.R.F.P Timișoara, în temeiul art. 277 alin.1 lit. a din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a suspendat soluționarea cauzei deoarece, în speță, au existat suspiciuni privind comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, având în vedere relația petentei cu societățile: G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L., respectiv plățile efectuate de petentă către aceste societăți, existând suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora putând fi

de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat, ceea ce a indicat existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de *art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare*, conform cărora: *“evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive”* constituie infracțiune de evaziune fiscală și se pedepsește *“cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi”*.

Potrivit **Ordonanței din data de 19.05.2020** dată în dosarul nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, procurorul examinând actele de urmărire penală efectuate în acest dosar, a constatat că:

- "Suspectul a recunoscut pe parcursul urmăririi penale faptul că facturile fiscale emise în numele S.C. L S.R.L., pe care le-a înregistrat în evidența contabilă a S.C. E S.R.L., nu au la bază operațiuni reale. Suspectul a precizat faptul că *„această situație a apărut la finalul lucrărilor deoarece deși lucrările erau executate o parte din acestea nu au fost recepționate de către S.C. S.R.L, pe motivul că nici lor nu le fuseseră recepționate lucrările de către antreprenorul lor. Fiind o situație disperată, aveam un credit ipotecar pentru care am girat cu casa și eram astfel în imposibilitatea de a-l rambursa. Aceasta a fost soluția pe care eu am găsit-o deoarece nu am găsit sprijin din partea autorităților implicare, beneficiarii de drept ai lucrărilor executate de firma mea (ministerul Transporturilor și Ministerul Finanțelor)”*. Cu privire la operațiunile derulate cu celelalte două societăți comerciale, suspectul a arătat faptul că facturile emise în numele acestor societăți le-a primit de la aceeași persoană, numitul, serviciile prestate constând în muncă necalificată pe șantierelor unde S.C. E S.R.L, desfășura lucrări de construcții, respectiv pe autostrada Arad-Timișoara și Arad-Nădlac. Totodată, în memoriul depus în apărarea sa, suspectul a relevat faptul că beneficiarii finali ai acestor lucrări au fost de regulă societăți mari (Porr Construct, Marbach, Cornbridge), neputând exista suspiciuni că acestea ar fi recepționat și plătit lucrări fictive. (...)"

- "Totodată, urmare a inspecției fiscale efectuate în cursul anului 2017 la S.C. E S.R.L., organele de control fiscal au constatat că există suspiciuni cu privire la realitatea serviciilor prestate de S.C. B S.R.L. Arad, S.C. G S.R.L. Arad și S.C. L S.R.L. Constanța, astfel că au imputat societății plata acestor sume către bugetul de stat. Suspectul, în calitate de administrator al societății a depus la dosarul cauzei un număr de șase ordine de plată aferente a două acorduri de principiu încheiate cu organele fiscale, din care rezultă că acesta a achitat toate debitele stabilite de acestea inclusiv cu penalități de întârziere (..... lei, respectiv lei), debite în care sunt cuprinse inclusiv sumele cu titlu de TVA și impozit pe profit provenind din relațiile cu cele trei societăți comerciale (vol. I, f. 189-194, 206-207)."

- "Cu privire la S.C. G S.R.L., și S.C. B S.R.L., aceste societăți sunt cunoscute atât ca societăți care au lucrat cu forță de muncă la negru, fiind folosite de persoane care nu au putut fi identificate, având un comportament fiscal inadecvat, cât și ca societăți care au emis facturi fiscale fictive în beneficiul mai multor societăți comerciale.

În urma probelor administrate în cauză nu s-a putut dovedi fără dubiu că suspectul nu a contractat servicii pentru prestarea muncii necalificate. Astfel, în cauză au fost audiați mai mulți angajați ai societății E S.R.L. care au participat la realizarea lucrărilor contractate de societate în perioada respectivă, o parte a acestora arătând faptul că pe șantierele pe care au lucrat ei au fost și alte echipe de muncitori care faceau săpături pentru șanțuri (declarațiile martorilor,,). Având în vedere aceste declarații cât și aspectele controversate legate de cele două societăți comerciale, se apreciază că în speță nu există suficiente probe care să conducă fără dubiu la concluzia că fapta reținută în sarcina suspectilor și întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală sub aspectul laturii obiective, motiv pentru care se va dispune clasarea."

- Referitor la S.C. L S.R.L. "cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 cu aplic. art. 35 alin. 1 C.pen. constând în înregistrarea în perioada 01.09.2011 - 26.07.2012 de către suspectul în evidența contabilă a S.C. E S.R.L., de facturi fiscale emise în numele S.C. L S.R.L., se va dispune **clasarea cauzei și aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ** dintre cele prevăzute în art. 91 din Codul penal anterior, urmând astfel a se da eficiență dispozițiilor privind aplicarea legii penale mai favorabile prev. de art. 5 din Noul Cod penal și a reține cauza de nepedepsire prevăzută în art. 10 din Legea nr. 241/2005 în reglementarea anterioară datei de 01.02.2014 când au fost modificate dispozițiile acestui text de lege, întrucât se constată că prejudiciul cauzat bugetului de stat a fost reparat integral prin plățile efectuate conform ordinelor de plată mai sus menționate care includ și debitul datorat bugetului de stat provenind din această relație comercială."

Astfel, prin **Ordonanța din data de 19.05.2020** dată în dosarul nr. / P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, **s-a dispus:**

I.1. Clasarea cauzei având ca obiect **săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală**, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 și a art. 5 Cod penal, reținută în sarcina suspectului; (...) respectiv săvârșirea infracțiunii de complicitate la evaziune fiscală, prevăzută de art. 48 alin. 1 Cod penal, rap. la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 și a art. 5 Cod penal, reținută în sarcina suspectului

(...)

II.1. Clasarea cauzei având ca obiect **infracțiunea de evaziune fiscală**, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 și a art. 5 Cod penal, reținută în sarcina suspectului

2. Aplicarea față de suspectul a unei sancțiuni cu caracter administrativ - amendă în cuantum de 1.000 lei.(...).

Se reține că, împotriva Ordonanței din data de 19.05.2020 dată în dosarul nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, D.G.R.F.P. Timișoara-A.J.F.P Arad a formulat plângere, plângere care a fost respinsă prin **Ordonanța prim procurorului din data de 24.06.2020** dispusă în **dosarul nr./II/2/2020** al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

Potrivit **Încheierii penale nr.** pronunțată în Camera de Consiliu din data de **10.09.2020 în dosarul nr./108/2020** al Tribunalului Arad - Secția Penală, **definitivă**, s-a respins ca nefondată plângerea formulată de DGRFP Timișoara - AJFP Arad împotriva Ordonanței din data de 19.05.2020 dată în dosarul nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, menținută prin Ordonanța prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 24.06.2020 emisă în dosarul nr./II/2/2020, privind pe intimatul, din cuprinsul căreia rezultă că:

- "Din examinarea probatoriului administrat se constată că operațiunile comerciale evidențiate în contabilitatea SC E SRL privitoare la **SC G SRL și SC B SRL** reprezintă servicii prestate de cele două societăți aspect confirmat de existența la fața locului a lucrărilor realizate precum și de documentele de recepție lucrări.

În atare situație nu se poate reține fictivitatea sau nerealitatea operațiunilor comerciale, definită conform prevederilor stipulate de art. 2 lit. f din Legea nr. 241/2005 în care se arată: *operațiune fictivă-disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.*

Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 este necesar sub aspectul elementului material al laturii obiective a infracțiunii, să existe o acțiune de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale, a unor operațiuni fictive, iar, sub aspectul laturii subiective forma de vinovăție necesară este intenția directă calificată prin scop adică fapta se săvârșește pentru a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În speță, reținându-se realitatea prestărilor de servicii realizate de cele două societăți respectiv SC G SRL și SC B SRL, în mod corect organele de urmărire penală au dispus clasarea cauzei, reținând incidența prevederilor art. 16 alin. 1 lit. b Cod procedură penală cu privire la infracțiune de evaziune fiscală, prev. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005."

- "În ceea ce privesc facturile fiscale emise în numele **SC L SRL** pe care intimata SC E SRL le-a înregistrat în contabilitate, din probatoriul administrat în cauză se reține faptul că acestea reprezintă operațiuni ce nu

sunt reale precum și faptul că intimatul a recunoscut pe parcursul urmăririi penale că facturile fiscale emise nu au la bază operațiuni reale. Se reține totodată că intimatul a achitat prejudiciul cauzat statului, așa încât soluția de clasare și aplicarea unei amenzi administrative dispusă de organele de urmărire penală, în temeiul dispozițiilor art. 16 alin. 1 lit. h Cod procedură penală este legală și temeinică.

Pentru toate aceste considerente, în baza art. 341 alin. 6 lit. a Cod procedură penală, a fost respinsă plângerea formulată de petenta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, împotriva ordonanței de clasare emise la data de 19.05.2020 în dosarul nr.P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, menținută prin ordonanța prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 24.06.2020, emisă în dosarul nr.II/2/2020, privind pe intimatul

În drept, art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodată, pct.10.5 din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

„10. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 277 din Codul de procedură fiscală - Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(...)

10.5. 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.”

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au apreciat că operațiunile efectuate de petenta cu societățile **G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L.** ar putea fi nereale/artificiale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziunii fiscale și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței în ceea ce privește S.C. G S.R.L, și S.C. B S.R.L. se reține că *"aceste societăți sunt cunoscute atât ca societăți care au lucrat cu forță de muncă la negru, fiind folosite de persoane care nu au putut fi identificate, având un comportament fiscal inadecvat, cât și ca societăți care au emis facturi fiscale fictive în beneficiul mai multor societăți comerciale"*, iar *"în urma probelor administrate în cauză nu s-a putut dovedi fără dubiu că suspectul nu a contractat servicii pentru prestarea muncii necalificate (...) se apreciază că în speță nu există suficiente probe care să conducă fără dubiu la concluzia că fapta reținută în sarcina suspectilor și întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală sub aspectul laturii obiective"*, premisa organelor de inspecție fiscală cu privire la nerealitatea operațiunilor petentei nu se confirmă, iar în ceea ce privește S.C. L S.R.L., se constată că acestea operațiuni nu sunt reale, respectiv *"Suspectul a recunoscut pe parcursul urmăririi penale faptul că facturile fiscale emise în numele S.C. L S.R.L., pe care le-a înregistrat în evidența contabilă a S.C. E S.R.L., nu au la bază operațiuni reale"*, constatându-se că *"prejudiciul cauzat bugetului de stat a fost reparat integral prin plățile efectuate conform ordinelor de plată mai sus menționate care includ și debitul datorat bugetului de stat provenind din această relație comercială."*, conform considerentelor **Încheierii penale nr.** pronunțată în data de 10.09.2020 în dosarul nr./108/2020 al Tribunalului Arad - Secția Penală.

D.G.R.F.P Timișoara are în vedere faptul că potrivit Încheierii penale nr./10.09.2020 emisă de Tribunalul Arad - Secția Penală în dosarul nr./108/2020, s-a pronunțat soluția definitivă în ceea ce îl privește pe dl., în calitate de administrator la SC E SRL, aspectele privind realitatea operațiunilor efectuate de petentă cu societățile **G S.R.L., L S.R.L. și B**

S.R.L au fost tranșate de organele de urmărire penală prin Ordonanța din data de 19.05.2020 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr.P/2016, definitivă prin Încheierea penală nr. pronunțată în data de 10 septembrie 2020 în Dosarul nr./108/2020 de Tribunalul Arad – Secția Penală, iar organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la operațiunile petentei cu societățile **G S.R.L., L S.R.L. și B S.R.L** în raport de soluția organelor de urmărire penală prin Referatul privind reluarea procedurii de soluționare a contestației, astfel:

1. Referitor la capetele de cerere privind tranzacțiile derulate de petenta E SRL cu societățile G S.R.L. și B S.R.L.:

a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei și TVA în sumă de lei aferente tranzacțiilor comerciale derulate cu societatea G SRL, declarata inactiva începând cu data de 08.06.2012, în perioada 05.07.2011-08.06.2012, facturi emise înainte de data declarării ca inactiv a acestui furnizor.

În fapt, în perioada 05.07.2011-30.07.2012 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de lei, respectiv TVA în suma de lei (anexa nr. 1 la RIF) reprezentând prestări servicii în construcții (săpatura manuală, săpatura utilaj, turnat beton, compactare teren, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj) de la societatea G S.R.L. (CUI).

De asemenea, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 409 „Avansuri” factura nr./15.12.2011, emisă pentru valoarea totală de lei cu TVA aferentă în sumă de lei. Ulterior, acest avans a fost stornat de către societatea G S.R.L. conform facturii nr./29.07.2012, dată la care societatea anterior menționată era deja declarată inactivă.

Referitor la acest aspect se reține că în cuprinsul contestației formulate, societatea precizează că *"toate obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin decizia de impunere fac obiectul contestației, cu excepția sumei de lei, reprezentând TVA aferentă facturii pentru avans nr./15.12.2011 emisă de G SRL, avans ulterior stornat prin factura fiscală/15.12.2011"*.

În ce privește furnizorul de bunuri - G SRL, efectuând o analiză a informațiilor furnizate de baza de date a ANAF, se constată că:

- G SRL, are sediul în, având ca asociat pe domnul K, respectiv administrator judiciar C IPURL.

- SC G SRL a fost declarată inactivă din data de 08.06.2012 ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative, respectiv începând cu data de 19.09.2013 se afla în insolvență conform documentului nr.

- urmare analizării situației extrase din aplicația fiscnet.ro, C-lynx și aplicația REVISAL, s-a constatat faptul că societatea nu a avut niciodată

salariati, nu a depus deconturile de TVA si nu a depus declaratiile informative cod 394, aferente perioadei in care a desfasurat tranzactii cu societatea E SRL (sem. II 2011 si perioada 01.01.2012-31.07.2012).

- societatea verificata a făcut obiectul unei acțiuni de control din partea A.N.A.F., în perioada 14.12.2012-08.01.2013, avand ca obiect verificarea taxei de valoarea adaugata aferenta perioadei 11.03.2011-08.06.2012, respectiv a impozitului pe profit aferent perioadei 11.03.2011-08.06.2012, fiind intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-AR /08.01.2013.

Societatea G nu desfasoara activitate la sediul social declarat, respectiv „*nu a condus evidenta contabila si nu a depus declaratii de impozite si taxe cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor si taxelor*”. Avand in vedere nedeclararea obligatiilor datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au considerat ca pot fi intrunite elementele constitutive ale unei infractiuni, fiind comunicat institutiilor de urmărire penală prejudiciu în sumă totala de lei.

In urma efectuării controlului inopinat efectuat la E SRL in perioada 13.10.2016-20.10.2016, s-a constatat faptul că documentele referitoare la tranzacțiile efectuate cu G S.R.L. au fost ridicate în original de către organele cercetare penală din cadrul I.P.J. Arad - Serviciul de Investigare a Fraudelor in baza procesului verbal din data de 15.10.2013.

Prin transmiterea adresei inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscală Arad sub nr. ARG AIF /14.10.2016, s-a solicitat sprijinul Inspectoratului de Politie Judetean Arad în vederea punerii la dispozitia echipei de control a documentelor ridicate, respectiv comunicarea stadiului in care se afla cercetarile in dosarul penal /P/2013, precum si daca in urma cercetarilor se confirma sau nu realitatea operatiunilor efectuate cu G S.R.L.

Prin adresa nr. /28.10.2016, inregistrata la AIF Arad sub nr. ARG AIF /03.11.2016, I.P.J Arad Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice, a comunicat faptul ca, documentele ridicate se pot consulta la dosarul cauzei, respectiv se pot ridica in original, deoarece cercetarile in dosarul penal /P/2013 nu au fost inca finalizate.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la AIF sub nr. ARG_AIF Arad /13.01.2017, organele de inspectie fiscala au solicitat I.P.J Arad, transmiterea documentelor ridicate (facturi, chitante, situatii de lucrari, contracte), respectiv comunicarea constatarilor cu privire la operatiunile economice derulate de catre/pe seama G SRL. Astfel, IPJ Arad Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice au transmis prin adresa nr. /25.01.2017, inregistrata la AIF Arad sub nr. ARG AIF /01.02.2017, un dosar continand documentele contabile solicitate, si au comunicat faptul ca, cu ocazia verificarilor, organul de cercetare penala „*nu a identificat pe santierele societatii in cauza, desfasurate pe Autostrada Arad-Timisoara, alti angajati in afara celor ai SC E SRL*”.

Ulterior analizării documentelor transmise de către IPJ Arad Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, au fost returnate prin adresa adresa înregistrată la AIF Arad sub nr. ARG_AIF/08.02.2017.

De asemenea, din consultarea aplicației www.mfinante.ro - Informații fiscale și bilanțuri, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea G SRL nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț) pentru anii 2011 și 2012, fapt de natură a argumenta în direcția caracterului ilicit al operațiunilor economice efectuate.

Cu ocazia controlului inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale la societatea E S.R.L., societate cu care operatorul economic G S.R.L. a derulat operațiuni economice constând în achiziții de servicii în domeniul construcțiilor, în baza art.113 din Codul de procedură fiscală, au fost solicitate informații referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate cu furnizorul respectiv precum și informații referitoare la: identificarea persoanelor imputernicite a furnizorului în relație cu E SRL, identificarea resurselor materiale și umane utilizate de furnizor, identificarea locației unde au fost prestate serviciile.

Reprezentantul legal al petentei - domnul a prezentat informații:

- „*persoana cu care am discutat despre lucrări am întâlnit-o pe șantierul autostrăzii Arad-Timișoara efectuând lucrări diverse. Aceasta s-a prezentat Am apelat la serviciile lui pentru munci necalificate deoarece volumul de lucru era foarte mare și nu puteam să fac față cu personalul propriu*”

- „*furnizorul gestiona mai multe lucrări pe șantier și în funcție de necesitate îmi trimitea 15-25 persoane iar ca utilaje 2 buldoexcavatoare și cilindru compactor*”

- „*eu am inițiat și am menținut relațiile comerciale cu furnizorul*”

- „*eu am confirmat lucrările și situațiile de lucrări efectuate de furnizor*”.

Având în vedere cele descrise anterior, rezultă faptul că operațiunile comerciale consemnate în cuprinsul facturilor care au fost/ar fi fost emise de societatea G SRL nu au existat niciodată în realitate, iar prin evidențierea lor în contabilitatea societății E S.R.L. s-a creat doar aparența existenței unor achiziții de prestări de servicii, cu scopul vădit de a diminua în mod fraudulos masa impozabilă a profitului, precum și sumele de plată reprezentând TVA.

Din verificarea documentelor justificative prezentate cu privire la achizițiile efectuate de la acest furnizor s-a constatat că:

-în perioada în care au fost înregistrate înscrisuri emise de către G S.R.L., societatea respectivă nu a derulat operațiuni economice reale și transparente, în sensul că nu au fost identificate operațiuni economice derulate de către această societate, operațiuni care ar fi putut justifica livrările ulterioare către societatea E S.R.L.;

-societatea prezintă un grad scăzut de conformare voluntară la obligațiile legale aplicabile unui comerciant/contribuabil de bună credință;

-într-o perioadă relativ scurtă, societatea E S.R.L a derulat activități economice ample atât din punct de vedere al naturii și conținutului cât și din punct de vedere cantitativ, în sensul în care achizițiile înscrise în facturile emise de către furnizorul G S.R.L. par a fi ajustate (cel puțin scriptic) cu necesitățile societății verificate;

- Lipsa transparenței specifice unei relații comerciale licite și reale, confirmată inclusiv de maniera de decontare aleasă - plățile figurează ca fiind efectuate în întregime numerar conform facturilor cu numere secvențiale consecutive având o valoare totală unitară situată sub plafonul de 5.000 lei cât și faptul că societatea G S.R.L nu a confirmat realitatea și legalitatea tranzacțiilor derulate cu societatea E S.R.L., confirmă caracterul posibil fictiv al operațiunilor efectuate între cele două societăți (cel puțin prin prisma lipsei unei terțe persoane - banca - în măsură să confirme realitatea operațiunilor și a plăților).

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor constând în: sapatura manuală, sapatura utilaj, imprastiat și tasat pământ, închiriere utilaj, etc. nu ar reprezenta operațiuni comerciale reale, transparente și legale, facturile întocmite de către S.C. G S.R.L. reprezentând documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către societatea E S.R.L.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art.11, alin. (1) din Legea nr. 571/2013 *„Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Din punct de vedere legal, trebuie reținut faptul că practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție.

Astfel, în cazul Halifax 255/02, C.E.J constată că: *„Atunci când o persoană sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoare adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.”*

De asemenea, Curtea a subliniat faptul că: *„nimeni nu are dreptul de a exploata dispozițiile comunitare în mod fraudulos și abuziv”. Acest principiu de interdicție a practicilor abuzive extinde sfera de T.V.A.. Curtea a observat că: „Directiva TVA înlătură orice drept al unui contribuabil de a deduce TVA aferentă achizițiilor în cazul în care tranzacțiile pe care acest drept se bazează, constituie o practică abuzivă”.*

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere si Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C439/04: *“In schimb daca, tinand cont de factori obiectivi, se poate constata ca livrarea este efectuata catre o persoana impozabila care a stiut sau putea sa cunoasca faptul ca, prin aceasta achizitie, a participat la o operatiune legata de fraudarea TVA, este de datoria instantei nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul de deducere”*.

De asemenea, conform prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2013 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 un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

Pe cale de consecință, în conformitate cu art.11 alin.1, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m), art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au **majorat baza de impozitare privind impozitul pe profit cu cheltuielile aferente facturilor de achiziții emise de G SRL, rezultând un impozit pe profit în sumă de lei, și nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferent în suma de lei, fiind considerate fapte posibil a fi de natură penală (operațiuni nereale).**

b) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei aferente tranzacțiilor comerciale derulate cu societatea B S.R.L., în perioada 01.04.2011-30.04.2011, societate declarată ca inactivă la data de 18.05.2011.

În fapt, în perioada 01.04.2011-30.04.2011 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de lei (anexa nr. 1 la RIF), reprezentand prestari servicii in constructii de la societatea B S.R.L. (CUI) cu sediul in Arad.

În ce privește furnizorul de bunuri - B S.R.L., efectuând o analiză a informațiilor furnizate de baza de date a ANAF, se constată că:

- Societatea are ca asociat pe domnul, respectiv administrator domnul

- a fost declarata inactiva de catre inspectia fiscala din data de 18.05.2011, deoarece nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, fiind radiată radiată de la data de 03.02.2015

- Cu ocazia inspectiei fiscale anterioare efectuate la societatea E SRL avand ca obiect verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2009-30.06.2012 si a taxei pe valoarea adaugata aferente perioadei 01.01.2009-30.09.2012, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala si taxa pe valoarea adaugata nedeductibila, aferente facturilor emise de care B SRL incepand cu data 18.05.2011.

- urmare analizării situației extrase din aplicația fiscnet.ro, aplicația REVISAL, s-a constatat faptul ca societatea nu a avut niciodata salariati, nu a depus deconturile de TVA si nu a depus declaratiile informative cod 394, aferente perioadei in care a desfasurat tranzactii cu societatea E SRL (sem. I si II 2011).

- urmare analizării situației extrase din www.mfinante.ro - Informații fiscale și bilanțuri, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca societatea B SRL nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț) pentru anii 2011 și 2012, fapt de natură a argumenta în direcția caracterului ilicit al operațiunilor economice efectuate.

Având în vedere cele descrise, a rezultat faptul că există posibilitatea ca operațiunile comerciale consemnate în cuprinsul facturilor care au fost/ar fi fost emise de societatea B SRL să nu fi existat niciodată în realitate, prin evidentierea lor în contabilitatea societății E S.R.L. creându-se doar aparența existenței unor achiziții de prestări de servicii.

Din verificarea documentelor justificative prezentate cu privire la achizițiile efectuate de la acest furnizor s-a constatat că:

-în perioada în care au fost înregistrate înscrisuri emise de către B S.R.L., societatea respectivă nu a derulat operațiuni economice reale și transparente, în sensul că nu au fost identificate operațiuni economice derulate de către această societate, operațiuni care ar fi putut justifica livrările ulterioare către societatea E S.R.L.;

-societatea prezintă un grad scăzut de conformare voluntară la obligațiile legale aplicabile unui comerciant/contribuabil de bună credință;

-într-o perioadă relativ scurtă, societatea E S.R.L a derulat activități economice ample atât din punct de vedere al naturii și conținutului cât și din punct de vedere cantitativ, în sensul în care achizițiile înscrise în facturile emise de către furnizorul B S.R.L. par a fi ajustate (cel puțin scriptic) cu necesitățile societății verificate;

- Lipsa transparenței specifice unei relații comerciale licite și reale, confirmată inclusiv de maniera de decontare aleasă - plățile figurează ca fiind efectuate în întregime numerar conform facturilor cu numere secvențiale consecutive având o valoare totală unitară situată sub plafonul de 5.000 lei cât și faptul că societatea B S.R.L nu a confirmat realitatea și legalitatea tranzacțiilor derulate cu societatea E S.R.L., confirmă caracterul posibil fictiv al operațiunilor efectuate între cele două societăți (cel puțin prin prisma lipsei unei terțe persoane - banca - în măsură să confirme realitatea operațiunilor și a plăților).

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor nu ar reprezenta operațiuni comerciale reale, transparente și legale, facturile întocmite de către S.C. B S.R.L. ar putea reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe

cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către societatea E S.R.L.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art.11, alin. (1) din Legea nr. 571/2013 *„Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Din punct de vedere legal, trebuie reținut faptul că practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție.

Astfel, în cazul Halifax 255/02, C.E.J constată că: *„Atunci când o persoană sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoare adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.”*

De asemenea, Curtea a subliniat faptul că: *„nimeni nu are dreptul de a exploata dispozițiile comunitare în mod fraudulos și abuziv”. Acest principiu de interdicție a practicilor abuzive extinde sfera de T.V.A.. Curtea a observat că: „Directiva TVA înlătură orice drept al unui contribuabil de a deduce TVA aferentă achizițiilor în cazul în care tranzacțiile pe care acest drept se bazează, constituie o practică abuzivă”.*

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C439/04: *“În schimb dacă, ținând cont de factori obiectivi, se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile dreptul de deducere”.*

Pe cale de consecință, în conformitate cu art.11 alin.1, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m),art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, **organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare privind impozitul pe profit cu cheltuielile aferente facturilor de achiziții de la B SRL, rezultând un impozit pe profit în sumă de lei și nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferent în suma de lei, fiind considerate fapte posibil a fi de natură penală (operațiuni nereale).**

Astfel, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că aceste firme au fost declarate, ulterior tranzacțiilor efectuate, drept inactive din punct de vedere fiscal, nu și-au îndeplinit obligațiile declarative și nu au declarat în propriile declarații informative 394 livrările către petenta, ca aceste firme nu

au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă, maniera de decontare aleasă - plățile figurând ca fiind efectuate în întregime numerar conform facturilor cu numere secvențiale consecutive având o valoare totală unitară situată sub plafonul de 5.000 lei (cel puțin prin prisma lipsei unei terțe persoane - banca - în măsură să confirme realitatea operațiunilor și a plăților), facturile fiscale nu au în susținere documente justificative care să ateste prestarea efectivă a acestor servicii și ca exista suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.1, art. 145. alin. 2, art. 146, alin. 1, lit. a, din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și punctul 45, alin. 1 și pct. 46 din H.G nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare din Legea nr. 571/2003, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile derulate de petentă cu aceste firme și în consecință nu au acordat dreptul de deducere al TVA și au considerat ca fiind nedeductibilă la calculul masei profitului impozabil cheltuielile aferente facturilor care au fost emise de firmele G SRL și B SRL cu care petenta a desfășurat operațiuni comerciale.

Astfel, cheltuielile au fost considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil, aferent perioadei verificate și totodată făcând aplicațiunea prevederilor art. 11, art. 145 alin.1, art. 134² alin.1 din Legea nr. 571/2003 republicat, au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de la aceste societăți comerciale.

În drept, art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, prevede că:

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ”.

În materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor:

“(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.”,

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

„(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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

(.....)

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

Referitor la aceste temeuri legale, 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.

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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să

îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

Astfel, potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și pentru care sunt prezentate documente justificative.

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității

economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele 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 cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În drept, în ceea ce privește materia taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134 alin. (1) – (3) și art.134¹ alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol,,.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se prevede :

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

De asemenea, potrivit art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Codul fiscal la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, aceasta reprezentând data la care o persoană

are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1), adică data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#).

De asemenea, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui art.145, se preved că:

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

a) operațiuni taxabile;”

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 ...”

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art. 155 din Codul fiscal, respectiv la alin.(5) sau la alin. (19), în funcție de perioada incidentă, cu modificările și completările ulterioare.

Coroborând aceste prevederi legale cu cele de la pct. 45 alin. (2) și pct. 46 alin.(1) lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că:

“45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială”

De asemenea trebuie invocate și prevederile OMFP nr. 3596 din 19 decembrie 2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind

livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, care prevede:

„ART. 1

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.

ART. 2

În vederea îndeplinirii obligației prevăzute la art. 1, se aprobă modelul și conținutul formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 3

Formularul prevăzut la art. 2 se completează și se depune conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2, iar condițiile ce trebuie respectate de către fișierul XML pentru depunerea electronică a declarațiilor sunt prevăzute în anexa nr. 3.

ART. 4

Formularul prevăzut la art. 2 se gestionează conform procedurii prevăzute în anexa nr. 4.”,

iar în **ANEXA 2 - INSTRUCȚIUNI** de depunere și completare a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, se precizează:

1. Declarația se completează și se depune de către:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform [art. 153 din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, și care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) și alin. (7) din Codul fiscal, pentru operațiuni impozabile în România, conform art. 126 alin. (1), și taxabile cu cota prevăzută de lege. Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă pentru care, conform titlului VI al Codului fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost emise în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea "taxare inversă" și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare;

b) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 153 din Codul fiscal, care realizează în România, de la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, achiziții de bunuri sau servicii taxabile cu cota prevăzută de lege.

Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost primite în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea "taxare inversă" și

pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare.”,

iar conform procedurii prevăzute în **ANEXA nr.4 PROCEDURA** de gestiune a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, se precizează:

„4.3. În cazul identificării de neconcordanțe, acestea pot fi de 3 tipuri:

- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers;

- **un contribuabil declarat în una dintre cele două liste ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu declară nicio livrare/prestare/achiziție de bunuri/servicii de la un alt contribuabil;**

- **un cod de înregistrare în scopuri de TVA înscris în una dintre cele două liste ca aparținând furnizorului/beneficiarului livrării de bunuri/prestării de servicii este invalid sau nealocat.**

4.4. Neconcordanțele identificate vor fi evidențiate într-un raport care va cuprinde:

- codurile de înregistrare în scopuri de TVA și datele de identificare ale persoanelor impozabile în cazul cărora s-au constatat neconcordanțe;

- neconcordanțele identificate, pe fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA separat sau pe grupuri de coduri de înregistrare în scopuri de TVA (furnizor/prestator-beneficiar).

4.5. Informațiile din baza de date vor fi puse la dispoziția Direcției generale coordonare inspecție fiscală, respectiv direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcției generale de informații fiscale, precum și la dispoziția Comisariatului General al Gărzii Financiare, respectiv structurilor sale teritoriale.

4.6. Informațiile din declarațiile informative vor fi păstrate în baza de date pe o perioadă de 5 ani fiscali din anul depunerii declarației. După trecerea perioadei de 5 ani, informațiile vor fi arhivate și, la cerere, vor fi puse la dispoziția structurilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală menționate la pct. 4.5.”

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile

prevăzute la art.155 din Codul fiscal, respectiv la alin.(5) sau la alin. (19), în funcție de perioada incidentă.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) sau la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă în cauză.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.

Dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de formă, respectiv deținerea facturii, care să conțină informațiile prevăzute de lege cât și a cerințelor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății).

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea necesității respectivelor achiziții pentru realizarea operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Organul de soluționare a contestației reține că deductibilitatea cheltuielilor se analizează în funcție de datele cuprinse în documentele justificative care atestă realitatea și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile în speță fiind condiționată de probarea acestora.

Într-adevar, proba (dovada) achiziționării bunurilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura bunului achiziționat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv jurisprudența din deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii, iar **recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept**, și 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 că este **obligația** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că **sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Mai mult, trebuie menționat și faptul că:

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;
- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;
- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;
- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).
- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, 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 (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile

dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, se reține că obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Din cuprinsul Ordonanței din data de 19.05.2020 emisă în Dosarul/P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, rezultă că din probatoriul administrat nu se poate stabili cu certitudine caracterul fictiv al operațiunilor comerciale, aspectele privind realitatea operațiunilor efectuate de petentă cu societățile *G SRL și SC B SRL* au fost tranșate de organele de urmărire penală organele de cercetare penală arătând că: *“Cu privire la SC G SRL și SC B SRL, aceste societăți sunt cunoscute atât ca societăți care au lucrat cu forță de muncă la negru, fiind folosite de persoane care nu au putut fi identificate, având un comportament fiscal inadecvat, cât și ca societăți care au emis facturi fictive în beneficiul mai multor societăți comerciale”, și că „în urma probelor administrate în cauză nu s-a putut dovedi fără dubiu că suspectul nu a contractat servicii pentru prestarea muncii necalificate.”* Astfel procurorul a reținut faptul că *„ ... se apreciază că în speță nu există suficiente probe care să conducă fără dubiu la concluzia că fapta reținută în sarcina suspectilor și întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală sub aspectul laturii obiective, motiv pentru care se va dispune clasarea cauzei.”*

Iar potrivit **Încheierii penale nr.** pronunțată în Camera de Consiliu din data de **10.09.2020 în dosarul nr./108/2020** al Tribunalului Arad - Secția Penală, **definitivă**, s-a respins ca nefondată plângerea formulată de DGRFP Timișoara - AJFP Arad împotriva Ordonanței din data de 19.05.2020 dată în dosarul nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, menținută prin Ordonanța prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 24.06.2020 emisă în dosarul nr./II/2/2020, privind pe intimatul, din cuprinsul căreia rezultă că:

- Din examinarea probatoriului administrat se constată că operațiunile comerciale evidențiate în contabilitatea SC E SRL privitoare la **SC G SRL și SC B SRL** reprezintă servicii prestate de cele două societăți aspect confirmat de existența la fața locului a lucrărilor realizate precum și de documentele de recepție lucrări.

În atare situație nu se poate reține fictivitatea sau nerealitatea operațiunilor comerciale, definită conform prevederilor stipulate de art. 2 lit. f

din Legea nr. 241/2005 în care se arată: *operațiune fictivă-disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.*

Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 este necesar sub aspectul elementului material al laturii obiective a infracțiunii, să existe o acțiune de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale, a unor operațiuni fictive, iar, sub aspectul laturii subiective forma de vinovăție necesară este intenția directă calificată prin scop adică fapta se săvârșește pentru a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În speță, reținându-se realitatea prestărilor de servicii realizate de cele două societăți respectiv SC G SRL și SC B SRL, în mod corect organele de urmărire penală au dispus clasarea cauzei, reținând incidența prevederilor art. 16 alin. 1 lit. b Cod procedură penală cu privire la infracțiune de evaziune fiscală, prev. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005.

Învederăm petentei că general valabil pentru toate capetele de cerere sunt considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție conținute de **Decizia nr. 957** pronunțată de instanța supremă în sesiunea publică din data de **25 martie 2016**, care printr-o amplă motivare demonstrează faptul că lipsa caracterului infracțional nu înlătură obligațiile fiscale stabilite, statuând că:

"De aceea, chiar dacă s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea unei fapte de evaziune fiscală a administratorului societății reclamante, instanța de contencios administrativ poate analiza legalitatea actelor fiscale prin care s-a refuzat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă facturilor ce au fost analizate de organele de cercetare penală."

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din susținerile/constatările părților, se rețin următoarele:

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/07.03.2017, expuse la situația de fapt în cauză, se reține că, înregistrarea cheltuielilor ca deductibile la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA al petentei s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizorii în cauză, constând în achiziții de prestari servicii in constructii (sapatura manuala, sapatura utilaj, turnat beton, compactare teren, imprastiat pamant, imprastiat/tasat nisip, inchiriat utilaj, etc.), prezentate punctual pentru fiecare furnizor în anexe la RIF, firme în legătură cu care urmare verificărilor efectuate s-a constatat că: G SRL care a fost declarat inactiva începând cu data de 08.06.2012 (radiată la data de 01.08.2019), iar B a fost declarată, ulterior tranzacțiilor efectuate cu petenta, drept inactivă din punct de vedere fiscal, la data de 18.05.2011 (radiată de la data de 03.02.2015), nu si-au îndeplinit obligațiile declarative și nu au declarat în propriile declarații informative 394 livrările către petenta, nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii in cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioara către petentă și

ca exista suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile.

Referitor la firmele G SRL și B SRL, în urma demersurilor procedural fiscale întreprinse de către organele de control s-au constatat aspecte de natură a confirma caracterul posibil nereal al operațiunilor comerciale înscrise în cuprinsul facturilor emise de către aceste societăți comerciale, în sensul că:

- societățile furnizoare nu declară operațiunile economice efectuate către petentă neputându-se astfel stabili caracterul real și transparent al acestor operațiuni.

- maniera de decontare aleasă – plăți care figurează ca fiind efectuate în întregime în numerar - confirmă lipsa transparenței specifice unei relații comerciale reale.

- furnizorii au fost declarați, ulterior tranzacțiilor efectuate cu petenta, drept inactivi din punct de vedere fiscal, au fost radiați sau sunt în procedura insolvenței.

- societățile furnizoare nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă, astfel ca, nu s-a putut identifica proveniența legală a bunurilor care ar fi fost ulterior facturate către societatea petenta.

Totodată făcând o analiză între explicațiile date de administratorul societății petente și evidența contabilă, se constată că acesta nu poate prezenta documente justificative așa cum prevede art.6 din Legea nr. 82/1991 Legea contabilității, în sensul că pentru facturile fiscale înregistrate în evidența contabilă a petentei nu s-a putut prezenta în susținere documente justificative care să ateste livrarea efectivă a mărfurilor de către furnizor și prestarea efectivă a serviciilor în construcții.

Având în vedere aspectele constatate referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate de către petentă cu firmele G SRL și B SRL, respectiv neconcordanțe între declarațiile depuse de aceste firme și petentă, faptul că societățile furnizoare nu declară operațiunile economice efectuate către petentă, maniera de decontare aleasă – plăți care figurează ca fiind efectuate în întregime în numerar - confirmă lipsa transparenței specifice unei relații comerciale reale cel puțin prin prisma lipsei unei terțe persoane – banca – în măsură să confirme realizarea operațiunilor și a plăților, societățile furnizoare nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă coroborat cu lipsa documentelor justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor de către furnizor, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili caracterul real și transparent al acestor operațiuni neputându-se identifica proveniența legală a bunurilor care ar fi fost ulterior facturate către societatea petenta.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în vederea determinării cuantumului impozitelor și taxelor datorate de societatea verificată au aplicat

prevederile art.7 și art. 94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală stabilind ca se justifică refuzul deductibilității cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, precum și refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de acești furnizori de bunuri și servicii, existând posibilitatea ca tranzacțiile să nu reprezinte operațiuni reale, transparente și legale, facturile în baza cărora s-a solicitat deducerea reprezentând în fapt documente fictive care se interpun doar la nivel scriptic al circuitului documentelor, cu rol de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către petenta, considerându-se că ar putea fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute la art. art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005 coroborat cu faptul că în timpul inspecției fiscale nu a fost demonstrată realitatea operațiunilor derulate de petentă cu partenerii săi comerciali.

Așa cum rezultă din cele ce preced, societatea petentă a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr./07.03.2017 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul AJFP Arad, DGRFP Timișoara suspendând soluționarea contestației conform Deciziei nr./26.07.2017 în virtutea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Astfel, se constată că, în speță referitor la operațiunile comerciale derulate de petentă cu firmele G SRL și B SRL, deși au fost emise facturi de către cele două firme furnizoare către petentă, s-a constatat existența unor elemente obiective care nu confirmă realizarea tranzacțiilor efectuate.

Deoarece nu s-a putut stabili efectuarea operațiunilor în baza documentelor conform cărora petenta și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă acestor achiziții, organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate la determinarea masei profitului impozabil pentru aceste cheltuieli și a respins dreptul de deducere a TVA.

În materia TVA, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax & Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, având în vedere Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.5679/2013 factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă acestea nu dovedesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.145 alin. (2) lit. a), art.146 alin.(1) lit. a) și art.155 alin.(5) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, prin Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență. Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «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».Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”

În ceea ce privește calculul impozitului pe profit se reține că prin includerea în circuitul de aprovizionare a unor servicii și bunuri de la societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu au declarat și plătit la bugetul general consolidat TVA și impozit pe profit, facturile emise nu au calitatea de document justificativ.

Având în vedere că nu s-a putut verifica realizarea achizițiilor înscrise pe facturile prezentate de E SRL organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că acestea au fost efectuate doar în scop fiscal, fara a avea conținut economic, nefiind in fapt dovedita proveniența legala a acestor bunuri și servicii, facturile in baza cărora au fost achiziționate neputand fi considerate documente justificative.

Forța probanta a documentelor justificative nu constă numai in prezentarea unor facturi emise de o societate comercială, ci trebuie avute in vedere si celelalte acte doveditoare, pentru care exista obligativitatea luării in considerare la stabilirea bazelor de impunere in calculul impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat.

O operațiune deja efectuată presupune cunoașterea celor doua parti care participa la efectuarea acesteia, nu doar a unei singure părți beneficiarul. Ori asa cum s-a arătat în cele ce preced, nu se cunosc adevăratele societăți comerciale furnizoare, deci nu se poate afirma ca acestea sunt persoane impozabile plătitoare de TVA. Implicațiile fiscale privind nedeductibilitatea cheltuielilor care nu au la baza documente justificative se stabilesc in sarcina E SRL, care a înregistrat cheltuielile cu aceste bunuri si servicii.

Astfel , 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:

“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;

[...]

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 mai sus citate, 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.

Pe cale de consecință, în condițiile în care, din verificările efectuate s-a constatat că una din părți respectiv firmele furnizoare figurează formal ca participând la respectivele tranzacții, documentele emise de acești furnizori își pierd caracterul de document “justificativ” în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată.

În cauza dedusa judecatii nu exista nicio indoiala asupra realitatii realizarii lucrarilor de constructii, aspectul starii de fapt pe care nu l-au putut clarifica organele de urmarire penala si nici instanta penala, este faptul ca, furnizorii pretinsi de petenta si trecuti in cuprinsul facturilor in legatura cu care petenta solicita anularea obligatiilor fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa, le-au realizat, in conditiile in care nu au fost identificate niciun fel de inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedură Fiscală - declaratii ale furnizorilor, aplicatii informatice continand date privind angajatii acestora s.a.m.d.- care sa confirme ca acesti furnizori inscrisi in facturi au derulat operatiuni cu petenta si aceasta nu a beneficiat de prestarea lucrarilor de constructii LA NEGRU, incercand prin inregistrarea acestor facturi doar diminuarea bazei impozabile a profitului si exercitarea dr de deducere al unei TVA care nu a fost colectata si platita vreodata de furnizorii pretinsi.

Prin urmare susținerile petentei că a prezentat probe obiective care demonstrează ca societatea a desfășurat activități care dau drept de deducere nu sunt întemeiate, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei nu s-a putut determina dacă furnizorii înscriși în facturi au putut realiza prestările de servicii facturate, astfel ca acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative, iar pentru facturile fiscale înregistrate în evidența contabilă a petentei deși petenta a prezentat în susținere documente care să ateste prestarea efectivă a acestor servicii, în cauză realitatea operațiunilor nefiind de natura evidenței.

Contrar susținerilor din contestația formulată efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. E SRL ca societate comercială specializată în activități de lucrări de instalații electrice, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât există suspiciuni cu privire la nerealizarea tranzacțiilor, fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale fiscale.

Față de cele mai sus prezentate, DGRFP Timișoara în acord cu jurisprudența europeană și națională constată că atât deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, cât și a dreptului de deducere a TVA **nu pot fi recunoscute din punct de vedere fiscal decât în baza unor premise clare și certe, aceea a realizării și valabilității tranzacțiilor dintre petentă și furnizorii săi fapt care nu a putut fi probat, în speță, deoarece furnizorii petentei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit obligațiile privind întocmirea și depunerea declarațiilor cu caracter fiscal și de plata a obligațiilor**

fiscale, maniera de decontare aleasă – plăți care figurează ca fiind efectuate în cea mai mare parte în numerar conform facturilor având o valoare totală unitară situată sub plafonul de 5.000 lei - confirmând lipsa transparenței specifice unor relații comerciale realizate și prin urmare nu s-a putut face dovada achitării impozitelor și taxelor aferente acestor operațiuni coroborat cu lipsa documentelor justificative care să ateste livrarea efectivă a mărfurilor de către furnizor către beneficiar, reșpective efectuirea lucrărilor de către aceștia.

Față de starea de fapt constatată cu ocazia verificărilor efectuate, organul de soluționare a contestației reține că petenta nu a prezentat în susținerea cauzei documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să probeze faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realizarea efectivă a acestora, respectiv că achizițiile de bunuri și servicii nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în cuantum datorat.

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art. 55 și art. 57 alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"ART. 73 - 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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 57

Comunicarea informațiilor între organele fiscale.

Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probelor furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

Astfel, inspecția fiscală efectuată la societatea E SRL a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele :

„Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă” prin administrarea mijloacelor de proba legale (controale la furnizori, consultarea bazei de date ANAF în aplicația fisc.net.ro și analiza D 394), fiind demonstrată, starea de fapt constatată în legătură cu operațiuni pentru care furnizorii au avut un comportament fiscal neadecvat și pentru care realitatea operațiunilor nu a fost de natura evidenței în condițiile în care pentru facturile fiscale înregistrate în evidența contabilă a petentei nu s-a prezentat în susținere documente justificative care să ateste livrarea efectivă a mărfurilor de către furnizor și efectuarea transportului acestora.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au analizat conținutul economic al operațiunilor și au reconsiderat deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor și a dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată care este în strânsă legătură cu condițiile ce trebuie îndeplinite pentru deductibilitatea cheltuielilor și exigibilitatea TVA.

În acest sens, trebuie precizat că Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragraful 26 din hotărâre).

În acest sens, 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-și stabilească acest drept (paragraful 29 din aceeași hotărâre). La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI a (Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz în care de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv, pe baza faptului că aceste deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Așadar, conform jurisprudenței comunitare exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activității economice care dau drept de deducere, iar operațiunile pentru care se solicită deducerea să fie reale și legale, simpla prezentare de către contribuabili a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către aceștia.

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond

esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar operațiunile sa fie reale, în caz contrar, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatea fiscală poate să nu ia în considerare tranzacția.

Având în vedere dispozițiile legale citate în cuprinsul deciziei, se reține că autoritățile fiscale au dreptul și totodată obligația de a efectua controale asupra societăților partenere în lanțul comercial, în acest sens fiind obligate să verifice toate informațiile și documentele posibile, pentru a detecta existența unor nereguli cu influență asupra modului de deducere taxei pe valoarea adăugată și, în funcție de caz, să aplice sancțiunile potrivite. **Prin urmare, doar existența facturilor respective nu constituie motivația legală cu care petenta să poată justifica dreptul de deducere a T.V.A și deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil a acestor cheltuieli.**

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 5679/2013, într-o speță similară, în care furnizorii înscriși pe facturi nu au declarat operațiunile și nu au depus deconturi de TVA, taxa nefiind colectată la bugetul de stat, arătând:

"Se reține de către Înalta Curte că notele de intrare/recepție nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor și TVA, întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a mărfurilor nu și proveniența acestora.", astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei posibilitatea diminuării impozitului pe profit și exercitarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu operațiuni al căror furnizori nu confirmă corectitudinea realizării acestora.

Prin jurisprudența europeană în materia TVA, se reține că CJUE a statuat că *„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 conexate C-80/11 și C-142/11), astfel că nu prezintă relevanță aspectul că societatea și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect și a înregistrat venituri taxabile/impozabile. „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 conexate C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă din practica expusă, faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să aibă indicii că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de

contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță. Se reține că, în speță, nu i se impută petentei faptul că nu a efectuat verificări ale furnizorilor din amonte, care nu erau în sarcina sa și nu erau nici posibile, ci faptul că a participat deliberat la un circuit care urmărea diminuarea plăților la bugetul de stat.

Prin jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a mai stabilit și că „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 conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Caracterul rezonabil al asigurării colectării corecte a TVA-ului, impus de dreptul Uniunii a fost reținut și de C.J.U.E. recent, în Hotărârea preliminară adoptată la 19.10.2017 în cauza C-101/16, Paper Consult SRL, în interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2016 privind sistemul comun al TVA, constatându-se că prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, „*legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraude.*”

Este de observat totodată că petenta nu s-a prevalat în speță de argumente potrivit cărora furnizorii ar fi achitat TVA încasat în cadrul raporturilor contractuale angajate cu aceasta, în baza facturilor emise, astfel încât nu pot fi considerate ca fiind îndeplinite de către petentă a condițiilor de exercitarea a dreptului de deducere a TVA.

Or, petenta nu a dovedit în cauză că ar fi depus minime diligente pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă prevăzute de lege pentru deducerea TVA, ori pentru a se asigura că nu este implicată într-o fraudă comisă de partenerii contractuali, astfel încât în mod corect și legal organele de inspecție fiscală i-au refuzat deductibilitatea cheltuielilor la calculul masei profitului impozabil și dreptul de deducere a TVA aferent acestor operațiuni.

În această privință este de reținut însă că documentele la care face referire petenta (facturile înregistrate de aceasta în evidența contabilă și operativă, contractele, dovada intrării în gestiune și a folosirii acestor bunuri, beneficiarii finali ai bunurilor) nu sunt suficiente pentru exercitarea de către aceasta a dreptului de deducere. Astfel cum rezultă din jurisprudența CJUE, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat în măsura în care, pe baza unor elemente obiective, se poate reține că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii emise pentru plata serviciilor prestate sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații (a se vedea hotărârea preliminară din cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, Mahageben și David).

Petenta nu a invocat și nici nu a dovedit că elementele de fapt reținute în raportul de inspecție fiscală, pe baza cărora s-a considerat că ar fi putut să fie implicată într-o fraudă fiscală comisă de furnizor nu subzistă.

Totodata petenta susține în mod eronat că prin înregistrarea în contabilitate documentul ar căpăta automat calitatea de „*document justificativ*” al efectuării operațiunii, în condițiile în care legiuitorul a impus condiția ca operațiunea să fie „efectuată” și ca „*documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare (...) să reflecte întocmai modul cum acestea se produc*”, iar legea fiscală impune analizarea documentelor justificative și din perspectiva realității operațiunilor înscrise în acestea, realitate care trebuie probată de societate așa cum prevede art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, document care conține informațiile prevăzute de legea fiscală ar avea calitate de document justificativ și nu doar cel care ilustrează realizarea efectivă a unei operațiuni și care reflectă întocmai modul cum acestea se produc, în concordanță cu realitatea.

Organul de soluționare reține că, pentru acordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile și TVA aferentă unor achizitii de bunuri și prestări de servicii, nu este suficientă doar prezentarea unei facturi și a contractului încheiat între părți, ci trebuie probat și fondul tranzacției, că serviciile/bunurile au fost prestate/livrate de furnizorul (persoana impozabilă) înscris în facturi și că legislația fiscală nu a limitat sau exclus de la deducere acele operațiuni.

Respingerea dreptului de deducere a taxei și a cheltuielilor nu a fost cauzată de îndeplinirea/neîndeplinirea obligațiilor declarative de către un furnizor, cum în mod eronat susține petenta, tratamentul fiscal având la bază o serie de constatări, comportamentul fiscal al furnizorului, fiind doar un aspect sesizat de către organele de control și nicidecum nu echivalează cu adăugarea unei condiții de fond pentru exercitarea dreptului la rambursare, care nu este prevăzută de sistemul TVA, cum susține societatea. Așa cum precizează însăși contestatara, nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată, indiciu de fraudă, dar nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul, motiv pentru care trebuiesc avute în vedere constatările organelor de control în integralitatea lor, așa cum au fost prezentate mai sus.

Astfel, în condițiile în care societatea verificată știa sau putea să știe că participă la operațiuni care urmăresc fraudarea bugetului de stat, beneficiind direct de avantajul fiscal creat de deducerea TVA și a cheltuielilor, se reține că tratamentul fiscal aplicat de către organele de control este legitim.

Se reține că, potrivit **Ordonanței din data de 19.05.2020** dată în dosarul nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, procurorul examinând probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale precum și în cadrul procesului penal, referitor la firmele G SRL și B SRL, a constatat că **"aceste societăți sunt cunoscute atât ca societăți care au lucrat cu forță de muncă la negru, fiind folosite de persoane care nu au putut fi identificate, având un comportament fiscal inadecvat, cât și ca societăți care au emis facturi fiscale fictive în beneficiul mai multor societăți comerciale"**, iar **"în urma probelor administrate în cauză nu s-a putut dovedi fără dubiu că suspectul nu a contractat servicii pentru prestarea muncii necalificate"**, apreciindu-se că în speță nu există suficiente probe care să conducă fără dubiu la concluzia că fapta reținută în sarcina suspectilor și întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală sub aspectul laturii obiective, motiv pentru care se va dispune clasarea.", iar prin **Încheierea penală nr./10.09.2020** pronunțată de Tribunalul Arad - Secția Penală în dosarul nr./108/2020, definitivă, din examinarea probatoriului administrat se constată că **"operațiunile comerciale evidențiate în contabilitatea SC E SRL privitoare la SC G SRL și SC B SRL reprezintă servicii prestate de cele două societăți aspect confirmat de existența la fața locului a lucrărilor realizate precum și de documentele de recepție lucrări"**, neputându-se reține fictivitatea sau nerealitatea operațiunilor comerciale, definită conform prevederilor stipulate de art. 2 lit. f din Legea nr. 241/2005 în care se arată: *operațiune fictivă-disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.*

Astfel, se constată că aspectele privind realitatea operațiunilor efectuate de petentă cu societățile **G S.R.L. și B S.R.L** au fost tranșate de organele de urmărire penală prin Ordonanța din data de 19.05.2020 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr./P/2016, definitivă prin Încheierea penală nr. pronunțată în data de 10 septembrie 2020 în Dosarul nr./108/2020 de Tribunalul Arad – Secția Penală, iar organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la operațiunile petentei cu societățile G S.R.L. și B S.R.L în raport de soluția organelor de urmărire penală prin Referatul privind reluarea procedurii de soluționare a contestației, însă raportat la cele arătate în cuprinsul prezentei, chiar dacă instanța penală nu a reținut fictivitatea sau nerealitatea operațiunilor comerciale derulate de petentă cu firmele G S.R.L. și B S.R.L., aceste societăți fiind cunoscute atât ca societăți care au lucrat cu forță de muncă la negru, fiind folosite de persoane care nu au putut fi identificate, având un comportament fiscal inadecvat, cât și ca societăți care au emis facturi fiscale fictive în beneficiul mai multor societăți comerciale, respingerea dreptului de deducere a taxei și a cheltuielilor a fost cauzată de tratamentul fiscal având la bază o serie de constatări, comportamentul fiscal al furnizorului, fiind doar un aspect sesizat de către organele de control.

Distincția necesară a fi făcută în cauza dedusă judecării este că atât urmărirea penală cât și instanța penală au confirmat realitatea efectuării lucrărilor de construcții, însă atât timp cât conform normelor fiscale indicate în cuprinsul prezentei, nu există dovada că furnizorii înscrși în facturile deținute de petentă sunt cei care le-au efectuat în realitate, pretențiile petentei nu pot fi luate în considerare, având în vedere că în etapa procesuală penală NU a fost soluționată acțiunea civilă.

Pe cale de consecință, în considerarea celor ce preced, respectiv prevederile exprese ale Codului fiscal privind condițiile de fond și de formă ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, cât și pentru diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea cheltuielilor pretinse în cazul achizițiilor realizate de petentă de la societățile G S.R.L. și B S.R.L. pentru fiecare tranzacție ce face obiectul cauzei deduse judecării – supusă inspecției fiscale – cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA din facturile analizate, respectiv majorarea masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor efectuate de petentă de la societățile G S.R.L. și B S.R.L.

Prin urmare, având în vedere cele reținute anterior, în speță se va face aplicarea dispozițiilor art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:
„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” contestația formulată de S.C. E SRL în ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la societățile **G S.R.L. (afereant facturilor emise înainte de data de 08.06.2012 data declarării ca inactiv a acestui furnizor) și B S.R.L.**, în ceea ce privește suma totală de lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei.

2) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei aferente tranzacțiilor comerciale derulate de petentă cu societatea G SRL în perioada 08.06.2012-30.07.2012, facturi emise după data declarării ca inactiv a acestui furnizor.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit și dacă este deductibilă TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile efectuate de la G SRL, în condițiile în care, pentru facturile emise în perioada

08.06.2012-30.07.2012 furnizorul era declarat contribuabil inactiv și i s-a anulat codul de TVA, astfel că prin raportare la jurisprudenta europeană și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat, situația de fapt fiscală în cauza dedusă soluționării nu s-a schimbat.

*În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea G SRL Arad, CUI, a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative începând cu data de **08.06.2012**, iar organele de inspecție fiscală au constatat că facturile societății G SRL din perioada 11.06.2012-30.07.2012, au fost emise după data de 08.06.2012, data de la care societatea a fost declarată inactivă, acestea neputând fi considerate documente justificative pentru a putea beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA cu contravaloarea acestor cheltuieli pentru operațiunile derulate cu aceasta societate în perioada 08.06.2012-30.07.2012.*

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 12, art. 145, alin. 2, art. 146, alin. 1, lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și punctul 46, alin. 1 și punctul 45, alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de lei nu au acordat drept de deducere al TVA în sumă totală de lei, aferentă facturilor care au fost emise de G SRL, după data de 08.06.2012, reprezentând achiziționarea unor prestări servicii de construcții.

*În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art.11 alin.(1) alin.(1^1) - (1^4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:*

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1^1) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78^1 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.

*(1^2) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/ reactivați conform art. 78^1 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.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Potrivit prevederilor **art.78 alin.(5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată:

“Art.78 Registrul contribuabililor.

(...)

(5) Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

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 sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat”.

“Art.78¹ Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) 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. (...).”

În drept, în materia impozitului pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Așadar, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art.134¹, art.134² și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“Art.134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol...”

“Art.134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”

“Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.(...)”

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

a) operațiuni taxabile”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea

bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.146 alin.(1) lit.a)** din același act normativ:

“Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 HG 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 pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă 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:

“(5) 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 emite factura;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA 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, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Astfel, TVA nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se exercită dreptul de deducere a TVA.

Art.153 alin.(1) și (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică

ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă...”

„(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

a) dacă este declarată inactivă conform prevederilor art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data declarării ca inactivă,”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale o persoană impozabilă cu sediul activității în România ce realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

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

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 taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

De asemenea, pentru perioada supusă verificării, în speță sunt incidente:

- **prevederile art.8, art.9 și art.10 din OPANAF nr. 3347/2011** pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 78¹ 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.

(2) Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, datorită declarării inactivității fiscale, au obligația să solicite organului fiscal competent, în cazul reactivării, înregistrarea în scopuri de TVA. Data înregistrării în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data reactivării.

ART. 9 Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se organizează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit procedurii prevăzute în anexa nr. 7.

ART. 10 Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "Informații publice".

- **prevederile art.5 lit.a) din OPANAF nr. 700/2012** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, care arată:

“ART.5 Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor se efectuează:

a) de la data declarării ca inactivi, în condițiile legii;”

Astfel consultând **Registrul contribuabililor inactivi sau reactivați** (de pe pagina de internet a ANAF la adresa <https://www.anaf.ro/inactivi/>) rezultă următoarele date:

- G SRL - cod fiscal

Domiciliul fiscal:

Data publicare: 15.06.2012;

Data inactivare: 08.06.2012;

Observații inactivare: Inactiv conform deciziei nr. / 25-APR-12;

Anulare înregistrare TVA: 08.06.2012.

De asemenea din accesarea **Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA** (de pe pagina de internet a ANAF la adresa <https://www.anaf.ro/RegistruTVA/>), reies următoarele date:

Persoana impozabilă G SRL, cu domiciliul fiscal, care a fost înregistrată în scopuri de TVA identificată cu codul RO din data de 16.03.2011, figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată din data de 08.06.2012. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a fost efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor art.153 alin.(9) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicația “Registrul contribuabililor inactivi sau reactivați”, “Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA”, furnizorul petentei, este o societate a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată urmare a declarării ca și contribuabil inactiv.

Mai mult trebuie reținut în speță că și potrivit paginii de internet a Ministerului Finanțelor Publice www.mfinante.gov.ro la secțiunea Agenții economici - informații fiscale și bilanțuri (<http://www.mfinante.ro>), petenta avea posibilitatea (selectând după cod unic de identificare, nume și județ) să acceseze informații din bazele de date centrale ale MFP privind:

- înregistrarea contribuabililor persoane juridice, instituțiilor publice, societăți de asigurare, brokeri și ong-uri;
- declarațiile obligațiilor fiscale (TVA, accize, jocuri de noroc);
- bilanțurile din ultimii șase ani ale societăților comerciale;
- evidențele operative privind obligațiile restante la bugetul de stat.

Astfel, petenta avea posibilitatea ca la data tranzacțiilor efectuate să verifice agenții economici prin interogarea link-urilor de mai sus.

În concluzie, potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă

bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Ori pornind de la prevederile legale din Codul fiscal mai sus citate, se constată că beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili declarați inactivi, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv nu sunt deductibile și nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective. Norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi cu TVA emise de o societate comercială declarată contribuabil inactiv și a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, deși, potrivit actelor normative anterior precizate, facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv pentru diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, precum și pentru dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, iar petenta a diminuat masa impozabilă a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă de o societate care nu este declarată inactivă, emisă în conformitate cu prevederile art.155, iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

Informațiile cu privire la contribuabilii declarați inactivi valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor mai sus citate.

În situația de față, emitentul facturilor fiind începând cu data de 08.06.2012, o societate declarată inactivă, nefiind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, cu atât mai mult facturile în cauză emise după aceasta data, nu îndeplinesc calitatea de document legal justificativ, cu care

petenta poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege.

De asemenea, deținerea unor facturi și contracte care să respecte prevederile legale, nu este în consonanță cu speța supusă analizei, întrucât:

- în situația de față avem de-a face cu un anumit tip de tratament fiscal, aplicabil unor anumite tranzacții, pentru care legiuitorul a înțeles să stabilească un anumit regim fiscal;

- aceste temeuri de drept la care se face trimitere petenta sunt valabile în situația în care ambii participanți la tranzacție respectă condițiile generale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv sunt:

- societăți înregistrate în scopuri de TVA, și nu societăți a căror înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată;

- sunt societăți în funcțiune și nu sunt declarate inactive, iar achizițiile au la baza documente emise potrivit prevederilor legale și care îndeplinesc calitatea de document justificativ din punct de vedere legal, și nu de documente emise de un contribuabil declarat inactiv, documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

- într-adevăr nu este prevăzută nicio obligație în sarcina agentului economic de efectuare a nici unui demers de verificare a stării partenerului comercial, respectiv furnizor, și de asemenea nu este interzisă de lege efectuarea de acte și fapte de comerț cu un furnizor inactiv, însă pentru aceste achiziții petenta își pierde atât deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, cât și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugate, potrivit normelor legale în vigoare;

- tranzacțiile cu societăți inactive nu lasă loc de interpretare în ceea ce privește temeiurile legale aplicabile, astfel că atunci când fac obiectul unei analize fiscale, aceste temeuri sunt prioritar și obligatoriu de luat în considerare, înaintea altor prevederi care reglementează și stabilesc condițiile generale ale dreptului de deducere a TVA;

- atât impozitul pe profit, cât și TVA au fost stabilite suplimentar în sarcina petentei ca urmare a comportamentului fiscal al furnizorului, dar și ca urmare a faptului că petenta a procedat la diminuarea masei profitului impozabil și la deducerea TVA aferentă unor achiziții de la o persoană juridică care era declarată inactivă și care nu mai figura ca fiind înregistrată în scopuri de TVA, acest fapt fiind interzis și prin prevederile art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care petenta ar fi putut lua la cunoștință de acest aspect prin accesarea bazelor de date publice menționate anterior.

- mai mult bunurile achiziționate de la furnizorul declarat inactiv nu pot forma obiectul dreptului de proprietate al beneficiarului, atâta timp cât aceste documente nu îndeplinesc condițiile legale pentru obținerea dreptului de deducere.

- potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Astfel, nu ne aflăm în situația în care petenta nu știa sau nu ar fi putut să știe despre faptul că furnizorul său era declarat contribuabil inactiv, atât timp cât datele privind starea juridică și fiscală a unui contribuabil sunt publice și accesibile, ele fiind publicate pe site-ul ANAF și a Ministerului Finanțelor Publice, deci exista posibilitatea obținerii unui minim de informații despre comportamentul fiscal al unui partener de afaceri, având în vedere implicațiile și consecințele fiscale a derulării unor operațiuni cu societăți declarate inactive, a căror înregistrare ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, având în vedere că sancțiunea prevăzută de lege în cazul tranzacțiilor efectuate cu contribuabili inactivi are o dublă destinație, atât la furnizor, prin obligarea la colectarea TVA, cât și la beneficiar, prin neacordarea dreptului de diminuare a masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, precum și cu dreptul de deducere a TVA aferente acestor achiziții.

Petenta nu face dovada îndeplinirii condițiilor legale prevăzute pentru înregistrarea achiziției ca și cheltuială deductibilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, și deoarece petenta avea obligația înregistrării în evidențele contabile a tranzacției ca operațiune care nu intră în sfera de aplicare a TVA și nu avea drept de deducere a TVA, precum și a înregistrării achiziției ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, așa cum s-a arătat anterior, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală, au aplicat prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului**, și cu atât mai mult organul de soluționare reține că în speță organele fiscale nu au atribuții cu privire la înlăturarea dispozițiilor naționale contrare și a constituționalității dreptul național, astfel că aplicarea prevederilor legislației naționale nu se circumscrie noțiunii că ar fi o încălcare a art.45 din Constituție.

Sustinerile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare în soluționarea forabilă a cauzei având în vedere următoarele:

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;
- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;
- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;
- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).
- De asemenea, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.
- În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.
- În acest sens, 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 (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite

toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

De asemenea Curtea Europeană de Justiție a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii este valabil exact în cazul în care persoana impozabilă deține documentele legale necesare exercitării dreptului de deducere. Or, tocmai în speța supusă soluționării, petenta deține documente fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv, a cărui înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, deci care nu permit diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, precum și dreptul de deducere a TVA.

În concluzie, organul de soluționare reține că jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează atât deductibilitatea cheltuielilor, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei, **referitor la TVA**, aferent facturilor emise de G SRL în perioada 08.06.2011 – 30.07.2012, se reține că petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că aceasta a înregistrat în contabilitate facturi emise de furnizor după data declarării ca inactiv și după data anulării înregistrării în scopuri de TVA.

Având în vedere că față de constatările organelor de inspecție fiscală, petenta invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, așa cum am precizat și mai sus, sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva

2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componentă a acqius-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Astfel, având în vedere starea de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei raportată la argumentele petentei, se rețin următoarele:

La data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.

De asemenea, se rețin în speță paragrafele nr.35, 36, 37, 38, 39, 40, 43 și 44 din cuprinsul cauzei C-101/2016 – Paper Consult, care precizează:

„35. Referitor la dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 28, precum și Hotărârea din

21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37).

36. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38).

37. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).

38. Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

39. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

40. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-..... și cu articolele 238-240 din aceasta.

43. De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii

(Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudenta citată).

44. În ceea ce privește reglementarea națională în cauză în litigiul principal, reiese din elementele prezentate Curții că aceasta are ca obiectiv să combată fraudă privind TVA-ul, sancționând, prin refuzul dreptului de deducere, un comportament care poate contribui la întârzierea detectării unei astfel de fraude sau, cel puțin, a neplătii TVA-ului de către contribuabili care nu îndeplinesc obligațiile declarative prevăzute de lege, care se sustrag de la controlul fiscal prin declararea unor informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale să îl identifice sau cu privire la care autoritățile fiscale au constatat că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

Totodată, potrivit paragrafelor nr.56, 57 și 59 din Cauza 101/16 – Paper Consult, se reține că:

„56. Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57. În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59. Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoasterea dreptului de deducere fiind definitivă.”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că potrivit Curții de Justiție a Uniunii Europene, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate, neputând

transfera în sarcina persoanelor impozabile măsurile de control care revin administrației.

Astfel, AJFP Arad – Inspecție Fiscală, potrivit Referatului cu propuneri de soluționare, înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.12.2020, referitor la tranzacțiile comerciale derulate cu G SRL, au aratat ca, deoarece facturile societății G SRL din perioada 11.06.2012 – 30.07.2012 au fost emise după data de 08.06.2012, data la care societatea a fost declarata inactiva, acestea nu pot fi considerate documente justificative pentru înregistrarea unor cheltuieli și deducerea TVA, astfel că petenta nu are drept de deducere pentru cheltuielile și TVA aferenta facturilor emise de societatea G SRL in perioada 11.06.2012 – 30.07.2012.

În consecință, în lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, reiese că de la data 08.06.2012 furnizorul petentei G SRL a fost declarat inactiv și nu mai era înregistrat în scopuri de TVA, nefăcându-se astfel dovada că a declarat obligațiile de plată către bugetul de stat – TVA colectată, încălcându-se astfel prevederile Codului fiscal. Astfel că petenta după aceasta data nu are drept de deducere a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil și dreptul de deducere al TVA aferenta facturilor emise de societatea G SRL, in perioada 11.06.2012 – 30.07.2012.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, într-o speță similară, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

“(...) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, punctul 52).

Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Or, singura obligație a reclamantei constă în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina

de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).

(...) Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.

În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.

Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.

(...) Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale (...)"

Având în vedere cele reținute, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea E S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../07.03.2017 pentru **impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei aferente tranzacțiilor comerciale derulate cu societatea G SRL, în perioada 11.06.2012 – 30.07.2012**, în ceea ce privește facturile emise de societatea G SRL după data de 08.06.2012, data de la care societatea a fost declarată inactivă, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

3. Referitor la capătul de cerere privind suma totală de lei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferente tranzacțiilor derulate de petenta E SRL cu societatea L S.R.L., contestate, ce au făcut obiectul Sesizării penale nr. /08.03.2017.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale, în cuantumul reținut de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, prin Ordonanța pronunțată în data de 19.05.2020 în dosar nr. /P/2016, rămasă definitivă prin Încheierea penală nr. /10.09.2020 în Dosarul nr. /108/2020 a Tribunalului Arad, s-a pronunțat definitiv cu privire la existența prejudiciului cauzat bugetului de stat de către petentă, pentru care s-a aplicat o sancțiune cu caracter administrativ, DGRFP Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației urmând a se pronunța conform pct.10.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în raport cu motivarea acestei soluții definitive în măsura în care aceasta are implicații asupra aspectelor fiscale consemnate în Decizia de impunere contestată.

În fapt, în perioada 01.09.2011-26.07.2012 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de lei și TVA în suma de lei, reprezentând prestări servicii în construcții (săpătură manuală, săpătură utilaj, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj).

Urmare a inspecției fiscale efectuate, a fost sesizat aspectul că achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor constând în: săpătură manuală, săpătură utilaj, împrăștiat și tasat pământ, închiriere utilaj, etc. nu ar reprezenta operațiuni comerciale reale, transparente și legale, iar facturile întocmite de către S.C. L S.R.L. ar reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către societatea E S.R.L.

Astfel, în urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, s-au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente facturilor emise de L SRL în sumă totală de lei, respectiv TVA aferentă în suma totală de lei.

În concluzie, în urma inspecției fiscale parțiale s-a constatat că obligația fiscală suplimentară care ar putea fi de natura prejudiciului total stabilit în sarcina petentei prin încălcarea prevederilor legale este în sumă totală de lei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferente tranzacțiilor derulate de petenta E SRL cu societatea L S.R.L., contestată de petentă, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR...../26.01.2018, și cuprinse în Sesizarea penală nr.

ARG_AIF/26.01.2018 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

Urmare contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal, prin Decizia nr./26.07.2017, DGRFP Timisoara, în temeiul art.277 alin.1 lit. a din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a *suspendat soluționarea cauzei* deoarece, în speță, existând suspiciuni privind comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, ce au făcut obiectul Dosarului penal nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

Prin **Ordonanța din data de 19.05.2020** pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr./P/2016, instanța a reținut următoarele aspecte:

"Suspectul a recunoscut pe parcursul urmăririi penale faptul că facturile fiscale emise în numele S.C. L S.R.L., pe care le-a înregistrat în evidența contabilă a S.C. E S.R.L., nu au la bază operațiuni reale. Suspectul a precizat faptul că *„această situație a apărut la finalul lucrărilor deoarece deși lucrările erau executate o parte din acestea nu au fost recepționate de către S.C. S.R.L, pe motivul că nici lor nu le fuseseră recepționate lucrările de către antreprenorul lor. Fiind o situație disperată, aveam un credit ipotecar pentru care am girat cu casa și eram astfel în imposibilitatea de a-l rambursa. Aceasta a fost soluția pe care eu am găsit-o deoarece nu am găsit sprijin din partea autorităților implicare, beneficiarii de drept ai lucrărilor executate de firma mea (ministerul Transporturilor și Ministerul Finanțelor)”*.

(...)

Suspectul, în calitate de administrator al societății a depus la dosarul cauzei un număr de șase ordine de plată aferente a două acorduri de principiu încheiate cu organele fiscale, din care rezultă că acesta a achitat toate debitele stabilite de acestea inclusiv cu penalități de întârziere (..... lei, respectiv lei), debite în care sunt cuprinse inclusiv sumele cu titlu de TVA și impozit pe profit provenind din relațiile cu cele trei societăți comerciale (vol. I, f. 189-194, 206-207).

(...)

Cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005 cu aplic, art. 35 alin. 1 C.pen. constând în înregistrarea în perioada 01.09.2011 - 26.07.2012 de către suspectul în evidența contabilă a S.C. E S.R.L, de facturi fiscale emise în numele S.C. L S.R.L., se va dispune **clasarea cauzei și aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ** dintre cele prevăzute în art. 91 din Codul penal anterior, urmând astfel a se da eficiență dispozițiilor privind aplicarea legii penale mai favorabile prev. de art. 5 din Noul Cod penal și a reține cauza de nepedepsire prevăzută în art. 10 din Legea nr. 241/2005 în reglementarea

anterioară datei de 01.02.2014 când au fost modificate dispozițiile acestui text de lege, întrucât se constată că prejudiciul cauzat bugetului de stat a fost reparat integral prin plățile efectuate conform ordinelor de plată mai sus menționate care includ și debitul datorat bugetului de stat provenind din această relație comercială.

(...)

În temeiul art. 315 alin. 1 lit. a C.pr.pen., cu referire la art. 314 alin. 1 lit. a C.pr.pen și art. 16 lit. b și h C.pr.pen. coroborate cu art. 10 din Legea nr. 241/2005 în reglementarea anterioară, art. 91 Cod penal anterior și art. 5 Noul Cod penal, procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, a dispus:

(...)

II.1. Clasarea cauzei având ca obiect **săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală**, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 și a art. 5 Cod penal, reținută în sarcina suspectului

2. Aplicarea față de suspectul a unei sancțiuni cu caracter administrativ - amendă în cuantum de **1.000 lei**.

(...)"

Pe cale de consecință, prin **Încheierea penală nr.** pronunțată în Camera de Consiliu din data de **10.09.2020** în **dosarul nr./108/2020, definitivă**, Tribunalul Arad - Secția Penală a reținut:

"În ceea ce privesc facturile fiscale emise în numele **SC L SRL** pe care intimata SC E SRL le-a înregistrat în contabilitate, din probatoriul administrat în cauză se reține faptul că acestea **reprezintă operațiuni ce nu sunt reale**, precum și faptul că intimatul **a recunoscut pe parcursul urmăririi penale că facturile fiscale emise nu au la bază operațiuni reale**. Se reține totodată că intimatul **a achitat prejudiciul cauzat statului**, așa încât soluția de clasare **și aplicarea unei amenzi administrative** dispusă de organele de urmărire penală, în temeiul dispozițiilor art. 16 alin. 1 lit. h Cod procedură penală este legală și temeinică.

(...)

Pentru toate aceste motive, în baza art. 341 alin. 6 lit. a Cod procedură penală, respinge, ca nefondată, plângerea formulată de petenta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în nume propriu și în reprezentarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, împotriva ordonanței de clasare emise la data de 19.05.2020 în dosarul nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, menținută prin ordonanța prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 24.06.2020, emisă în dosarul nr./II/2/2020, privind pe intimatul

(...)

Definitivă.

Pronunțată în camera de consiliu, azi, 10 septembrie 2020."

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit pct.10.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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”.

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Drept urmare, având în vedere **Ordonanța din data de 19.05.2020** pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr./P/2016, definitivă prin **Încheierea penală nr.** pronunțată în Camera de Consiliu din data de **10.09.2020** în **dosarul nr./108/2020** al Tribunalului Arad-Secția Penală, prin care s-a stabilit că facturile emise de L SRL nu au la bază operațiuni reale, fapt recunoscut de intimatul pe parcursul urmăririi penale, mai mult, acesta depând la dosarul cauzei un număr de șase ordine de plată aferente a două acorduri de principiu încheiate cu organele fiscale, din care rezultă că a achitat toate debitele stabilite de acestea inclusiv cu penalități de întârziere (..... lei, respectiv lei), debite în care sunt cuprinse inclusiv sumele cu titlu de TVA și impozit pe profit provenind din relațiile cu cele trei societăți comerciale (vol. I, f. 189-194, 206-207), motiv pentru care s-a dispus **clasarea cauzei și aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ - amendă în sumă de 1.000 lei** dintre cele prevăzute în art. 91 din Codul penal anterior, urmând astfel a se da eficiență dispozițiilor privind aplicarea legii penale mai favorabile prev. de art. 5 din Noul Cod penal și a reține cauza de nepedepsire prevăzută în art. 10 din Legea nr. 241/2005 în reglementarea anterioară datei de 01.02.2014 când au fost modificate dispozițiile acestui text de lege, întrucât se constată că prejudiciul cauzat bugetului de stat a fost reparat integral prin plățile efectuate conform ordinelor de plată mai sus menționate care includ și debitul

datorat bugetului de stat provenind din această relație comercială, se reține că, pentru suma de lei reprezentând cheltuieli și TVA aferenta în suma de lei, aferentă relației petentei cu Societatea L SRL, s-a pronunțat definitiv instanța penală, în sensul că această sumă **este datorată de către societatea E SRL bugetului consolidat al statului.**

În drept, art. 10 din Legea nr 241/2005 aplicabil în speța analizată, reprezintă sediul materiei care conferă posibilitatea achitării prejudiciului până la primul termen de judecată, respectiv:

*„In cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de prezenta lege, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecății, până la primul termen de judecată, invinuitul ori inculpatul acoperă integral prejudiciul cauzat, limitele pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate. **Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amenda. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplica o sancțiune administrativă, care se înregistrează în cazierul judiciar.**”*

Totodată la art. 1 din Ordinul nr. 1.076 din 6 august 2012 privind încasarea sumelor reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat potrivit prevederilor art. 10 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

„ART. 1

(1) În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală, pentru încasarea sumelor reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat, potrivit prevederilor art. 10 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, se deschide la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale în raza cărora se află domiciliul învinuitului/inculpatului contul 50.86.09 "Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile art. 10 din Legea nr. 241/2005", codificat cu codul de identificare fiscală al acestuia. Contul se deschide la solicitarea organelor fiscale competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală..”

Astfel din analiza acestor norme legale rezultă că legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor care au calitatea de învinuit sau inculpat în cauze având ca obiect săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală să achite într-un cont special deschis la Trezoreria Statului sumele care reprezintă „prejudiciul cauzat și recuperat”, prin achitarea acestuia având loc o recunoaștere implicită a faptei săvârșite, în cauza dedusă judecății organele de urmărire penală confirmând definitiv comiterea infracțiunii de evaziune fiscală de către dl., administrator al E SRL, în legătură cu operațiunile care au făcut obiectul inspecției fiscale consemnate în decizia contestată, sub aspectul impozitului pe profit și al TVA.

Or, în speța supusă soluționării, sumele reprezentând obligații fiscale de natura impozitului pe profit și TVA au fost reținute în sarcina petentei ca urmare a inspecției fiscale concretizată în emiterea deciziei de impunere F-AR nr./07.03.2017, motiv pentru care recuperarea integrală a prejudiciului de la administratorul petentei, în cadrul urmăririi penale, recuperare care a contribuit la pronunțarea soluției de clasare, are relevanță sub aspect fiscal, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, astfel că la data prezentei *cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P Timișoara este dacă, in conditiile constatarii de către unitatea de parchet competenta a achitarii de către reprezentantul legal al petentei a prejudiciului cauzat bugetului de stat în cuantum de lei, reprezentând: lei impozit pe profit și lei TVA, cu consecinta incidentei în cauza a art. 10 din Legea nr 241/2005, autoritatea fiscala competenta mai are posibilitatea analizarii legalitatii datorarii acestor obligații fiscale de către petenta E SRL, stabilite initial în sarcina sa prin decizia de impunere contestata, avand în vedere ca Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad pronuntand o soluție definitiva în Dosar nr/P/2016 a stabilit ca aceste obligații fiscale suplimentare reprezintă prejudiciu cauzat bugetului de stat.*

Referitor la procedura de solutionare a contestatiilor, dispozitiile OPANAF nr. 3741/2015, în explicitarea art. 277 din Codul de procedura Fiscala, în ce privește reluarea procedurii de solutionare a contestatiei, ulterior încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea, reglementează ca:

"10.5. 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."

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de lei, reprezentând: lei impozit pe profit și lei TVA, ulterior verificării în cauza a **incidentei excepției de fond a puterii lucrului judecat** în ce privește constatarea unității de parchet competente, conform Ordonanței de clasare din 19.05.2020 din Dosar nr/P/2016, a faptului ca aceste obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA reprezintă prejudiciu cauzat bugetului de stat.

Învederăm că doctrina face distincție între autoritatea de lucru judecat și puterea de lucru judecat, fiind astfel relevantă jurisprudența constantă a

Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția a II-a civilă -, respectiv Decizia nr. 1777/2015 pronunțată în ședință publică din 25 iunie 2015, conform căreia:

"Altfel spus, efectul pozitiv al lucrului judecat se impune într-un al doilea proces care are legătură cu chestiunea litigioasă dezlegată anterior, fără posibilitatea de a mai fi contrazis.

Între excepția autorității de lucru judecat și puterea de lucru judecat, există o distincție clară. Astfel, condiția de aplicare a autorității de lucru judecat presupune identitatea de acțiuni (părți, obiect și cauză juridică) ce oprește repetarea judecării, iar puterea, prezumția de lucru judecat, impune consecvența în judecată, astfel că ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre."

În prezenta cauză, autoritatea fiscală în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 6 Cod procedură fiscală se află în imposibilitatea ignorării celor statuate de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosar nr/P/2016 care a stabilit în mod definitiv ca obligațiile fiscale în cuantum de lei impozit pe profit și lei TVA, reprezintă prejudiciu cauzat bugetului de stat, conditia *sine qua non* a aplicării art. 10 din Legea nr 241/2005, fiind achitarea prejudiciului cauzat bugetului de stat prin savarsirea infractiunii de evaziune fiscala. Asadar, atata vreme cât unitatea de parchet competenta a constatat definitiv existența în cauza a infractiunii de evaziune fiscala, ca infractiune de prejudiciu, conform doctrinei, stabilind ca valoarea acestuia în cuantum de lei impozit pe profit și lei TVA, a fost achitata, se constata incidenta exceptiei puterii lucrului judecat în ce privește existența prejudiciului în cuantum de lei impozit pe profit și lei TVA, obligatii fiscale suplimentare stabilite în sarcina petentei E SRL conform Deciziei de impunere nr F-AR/07.03.2017, in considerarea solutiei definitive a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din Dosar nr/P/2016, pronuntata în temeiul art. 10 din Legea nr 241/2005, analizarea fondului cauzei sub aspectul legalitatii datorarii de către petenta a obligatiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA care constituie acest prejudiciu, urmand a fi realizata în conditiile în care conform celor statuate de Înalta Curte de Casatie și Justiție în Decizia nr 9/2017, pronuntata în recurs în interesul legii, stabilește că dispozițiile art. 10 alin. 1 din Legea nr. 241/2005, în forma în vigoare până la data 1 februarie 2014, reglementează o cauză de nepedepsire/reducere a limitelor de pedeapsă cu caracter personal.

Pe cale de consecinta, DGRFP Timisoara, in considerarea celor statuate definitiv de către Înalta Curte de Casatie și Justiție, conform Deciziei nr. 9/2017 care produce efecte *erga omnes*, va proceda la antamarea fondului cauzei în ce privește impozitul pe profit și TVA aferente operatiunilor inregistrate de petenta ca fiind de la Societatea L SRL.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că, în perioada 01.09.2011-26.07.2012 petenta a înregistrat în evidenta sa contabila în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” achizitii de la societatea L S.R.L., constand în prestari servicii in constructii (sapatura manuala, sapatura utilaj, imprastiat pamant, imprastiat/tasat nisip, inchiriat utilaj).

Societatea L S.R.L. - radiată din cursul lunii iunie 2015, a deținut sediul legal declarat în loc. Constanța, bld.Tomis nr.20-26, Hotel „Tineretului” camera 405, și a avut obiect de activitate legal declarat „Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun” respectiv „Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal”, având ca asociat pe dl. și dl.....

Societatea L S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi în cursul lunii martie 2014 în urma propunerii organelor de inspecție fiscală. De asemenea, societatea a făcut obiectul unui singur control inopinat din partea autorității fiscale.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, C-lynx si aplicatia REVISAL, s-a constatat faptul ca societatea nu a avut niciodata salariati, nu a depus deconturile de TVA, respectiv societatea L S.R.L. în calitate de furnizor nu a confirmat derularea de operațiuni comerciale cu partenerul E S.R.L. prin înscrierea acestora în cuprinsul declarațiilor informative cod 394, aferente perioadei in care s-au desfasurat tranzactii (sem. II 2011 si perioada 01.01.2012-26.07.2012).

De asemenea, urmare a analizarii bazelor de date ale ANAF C-lynx, s-a constatat faptul ca nici o societate nu declara livrari de bunuri sau servicii către L SRL în cuantum care ar putea justifica prestarile de servicii ulterior facturate catre E SRL.

Cu ocazia inspectiei fiscale, in vederea stabilirii situației de fapt fiscale la societatea E S.R.L., societate cu care operatorul economic L S.R.L. a derulat operațiuni economice constând în achizitii de servicii in domeniul constructiilor, în baza art.113 din Codul de procedură fiscală, organele de inspectie fiscala din cadrul AIF Arad, au solicitat informații referitoare la natura și conținutul relatiilor comerciale derulate cu furnizorul respectiv precum si informatii referitoare la: identificarea persoanelor imputernicite a furnizorului în relatie cu E SRL, identificarea resurselor materiale si umane utilizate de furnizor, identificarea locației unde au fost prestate serviciile.

Toate constatările organelor de inspecție fiscala au condus la concluzia ca achizitiile de servicii in domeniul constructiilor constând în sapatura manuala, sapatura utilaj, imprastiat si tasat pamant, inchiriere utilaj, etc., ar putea să nu reprezinte operatiuni comerciale reale, transparente si legale, facturile întocmite de către S.C. L S.R.L. putând reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor si pe cale de consecință diminuarea

obligatiilor fiscale de natura impozitului pe profit si TVA de către societatea E S.R.L.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, s-au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă totală de lei, respectiv TVA aferenta in suma totala de lei, inregistrate de petentă în baza tranzacțiilor derulate cu societatea L S.R.L., reprezentând prestari servicii in constructii (sapatura manuala, sapatura utilaj, imprastiat pamant, imprastiat/tasat nisip, inchiriat utilaj).

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

(...)

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

coroborat cu pct. 44 din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“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. (...)”

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. De asemenea, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. 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.

În materia TVA, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. 2 lit. a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească în mod **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, respectiv să **dețină o factură sau un alt document**

legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea existentei unei legături directe între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul că serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - simpla dovedire a existentei unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși, suficientă pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferenta plății făcute pentru respectivele servicii .

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 55 și art. 73 din Noul Cod de procedură fiscală, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da 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 (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că

achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca bunurile facturate sunt achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura o persoană juridică, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, **persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile sunt destinate exclusiv activităților sale economice.**

Prin urmare, într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Având în vedere **Ordonanța din data de 19.05.2020** pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr./P/2016, definitivă prin **Încheierea penală nr.** pronunțată în Camera de Consiliu din data de **10.09.2020** în **dosarul nr./108/2020** al Tribunalului Arad-Secția Penală, prin care s-a stabilit că **facturile emise de L SRL nu au la bază operațiuni reale, fapt recunoscut de intimatul pe parcursul urmăririi penale**, mai mult, acesta depând la dosarul cauzei un număr de șase ordine de plată aferente a două acorduri de principiu încheiate cu organele fiscale, din care rezultă că **a achitat toate debitele stabilite** de acestea inclusiv cu penalități de întârziere (..... lei, respectiv lei), debite în care sunt cuprinse inclusiv sumele cu titlu de TVA și impozit pe profit provenind din relațiile cu cele trei societăți comerciale (vol. I, f. 189-194, 206-207), motiv pentru care s-a dispus

clasarea cauzei și aplicarea unei sancțiuni cu caracter administrativ - amendă în sumă de 1.000 lei dintre cele prevăzute în art. 91 din Codul penal anterior, urmând astfel a se da eficiență dispozițiilor privind aplicarea legii penale mai favorabile prev. de art. 5 din Noul Cod penal și a reține cauza de nepedepsire prevăzută în art. 10 din Legea nr. 241/2005 în reglementarea anterioară datei de 01.02.2014 când au fost modificate dispozițiile acestui text de lege, întrucât se constată că prejudiciul cauzat bugetului de stat a fost reparat integral prin plățile efectuate conform ordinelor de plată mai sus menționate care includ și debitul datorat bugetului de stat provenind din această relație comercială, se reține că, pentru suma de lei reprezentând cheltuieli și TVA aferentă în suma de lei, aferentă relației petentei cu Societatea L SRL, s-a pronunțat definitiv instanța penală, în sensul că această sumă **este** datorată de către societatea E SRL bugetului consolidat al statului.

Pentru toate aceste motive, în condițiile în care petenta nu a putut prezenta documente de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscală cu care să justifice utilizarea bunurilor achiziționate și a serviciilor pretins a fi prestate de către furnizorul L SRL în scopul realizării de venituri impozabile, facturile emise de L SRL neavând la bază operațiuni reale, fapt recunoscut de intimatul pe parcursul urmăririi penale, se va respinge contestația, cu privire la **suma de lei**, reprezentând impozit pe profit, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă facturilor emise de furnizorul L SRL, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste facturi (în baza cărora societatea E SRL a efectuat achizițiile) nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor, ci doar intrarea în gestiune a acestora și pe cale pe cale de consecință nu au calitatea de document justificativ pentru deducerea TVA aferentă, motivat de faptul că nu se justifică proveniența din surse legale a acestora, atâta vreme cât furnizorul nu declară că i-au livrat bunurile respective.

Deși în contestația formulată petenta invocă faptul că nu are nicio responsabilitate în ce privește comportamentul fiscal al furnizorilor săi, nefiind responsabilă pentru faptul că aceștia nu și-au îndeplinit obligațiile de a depune situațiile financiare, de a declara livrările efectuate către petentă, de a colecta și de a plăti TVA aferentă, motiv pentru care afirmațiile organului fiscal cu privire la TVA stabilită suplimentar, sunt lipsite de orice fundament, având la bază doar simple presupuneri, superficiale și neverificate conform exigentelor în materie, ulterior pe parcursul urmăririi penale se constată că facturile emise de L SRL nu au la bază operațiuni reale, fapt recunoscut de intimatul

În drept, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată art. 134, art 134¹, art.145 alin(1) și art. 146, alin 1, lit a, art. 156², art.158 și art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, specifică:

“ Faptul generator și exigibilitatea - definiții

ART. 134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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;

Decontul de taxă

ART. 156²

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

ART. 158

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor

ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

Din analiza coroborată a textelor de lege sus menționate, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, este necesar ca persoana impozabilă să justifice în primul rând realitatea tranzacției și că bunurile livrate sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că dreptul de deducere pentru TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, adică la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Pentru ca exigibilitatea să poată interveni, este obligatoriu ca persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA să respecte prevederile art. 156² și art. 158 din Codul fiscal, adică să depună la organele fiscale decont de TVA și să îndeplinească obligațiile declarative privitoare la TVA.

Neîndeplinirea de către un participant într-un lanț de tranzacții a acestor obligații, atrage după sine amânarea datei la care intervine exigibilitatea și implicit neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru veriga următoare.

Deși petenta susține că îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt neîntemeiate din următoarele considerente: pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile prevăzute la art. 134 alin.(1) și alin (2), art. 134¹ alin (1), art. 145 alin(1), art. 146 alin(1) din legea 571/2003 privind Codul Fiscal anterior enunțate, iar factura fiscală trebuie să conțină elementele prevăzute de art. 155 alin(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În raport cu aceste reglementări dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei la furnizor, iar organul fiscal este îndreptățit să solicite de la acesta plata taxei pe valoarea adăugată.

Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilul trebuie să facă dovada că taxa pe valoarea adăugată este aferentă bunurilor care au fost efectiv livrate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă obligată la plata taxei.

Așadar, se reține că simpla înregistrare în evidența contabilă a facturilor primite de la furnizori, care respectă condițiile de formă prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu este suficientă pentru a da dreptul contribuabilului să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe acestea, dacă facturile în cauză nu îndeplinesc condiția de document justificativ.

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 R, se prevede:

“ART. 6

(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.”

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în contabilitate Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, la Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, se precizează:

“A. Aspecte generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
 - denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei 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.*

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.”

Pe cale de consecință, este logic ca documentele emise de furnizorul L SRL să-și piardă caracterul de *“justificativ”* în sensul art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 R, în condițiile în care una din părți figurează (fictiv) că participantă la respectivele tranzacții.

Deși prin contestație petenta susține că a înregistrat corect documentele prezentate pentru achiziția de servicii, respectiv că acestea îndeplinesc prevederile legale referitoare la modul de completare a facturilor, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, nu s-a putut determina dacă serviciile pretins a fi prestate de către furnizorul L SRL sunt realizate în scopul realizării de venituri impozabile, ulterior în etapa penală chiar reprezentantul petentei recunoscând că facturile în cauză nu reprezintă operațiuni reale, astfel ca acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative.

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, fiecare societate înregistrată în scopuri de TVA are obligația de a întocmi și transmite în format electronic declarația cod 394 Declarație informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, prin care declară tranzacțiile efectuate în perioada de raportare, declarație care se încarcă în baza de date ANAF.

În drept, referitor la gestionarea declarației informative încărcate în baza de date cu ajutorul programelor informatice pct 4, Anexa 4 din Ordinul ANAF 3596/2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, precizează:

"4. Gestionarea declarației informative

4.1. Informațiile din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere, precum și cele depuse conform pct. 2.3 se introduc într-o bază de date.

4.2. Direcția generală de tehnologia informației va încrucișa informațiile declarate în "Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național" cu cele declarate în "Lista achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național" de către toate persoanele înregistrate în scopuri de TVA, în vederea corelării informațiilor declarate pe codurile de

înregistrare în scopuri de TVA ale furnizorului (emitent al facturii) și beneficiarului (cel către care a fost emisă factura). Această corelare a informațiilor se va efectua:

- inițial, la primirea informațiilor din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere;

- lunar, în vederea includerii informațiilor din declarațiile depuse conform pct. 2.3.

4.3. În cazul identificării de neconcordanțe, acestea pot fi de 3 tipuri:

- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers;

- un contribuabil declarat în una dintre cele două liste ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu declară nicio livrare/prestare/achiziție de bunuri/servicii de la un alt contribuabil;

- un cod de înregistrare în scopuri de TVA înscris în una dintre cele două liste ca aparținând furnizorului/beneficiarului livrării de bunuri/prestării de servicii este invalid sau nealocat.

4.4. Neconcordanțele identificate vor fi evidențiate într-un raport care va cuprinde:

- codurile de înregistrare în scopuri de TVA și datele de identificare ale persoanelor impozabile în cazul cărora s-au constatat neconcordanțe;

- neconcordanțele identificate, pe fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA separat sau pe grupuri de coduri de înregistrare în scopuri de TVA (furnizor/prestator-beneficiar).

4.5. Informațiile din baza de date vor fi puse la dispoziția Direcției generale coordonare inspecție fiscală, respectiv direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcției generale de informații fiscale, precum și la dispoziția Comisariatului General al Gărzii Financiare, respectiv structurilor sale teritoriale.”

Având în vedere prevederile legale enunțate se reține că în baza declarațiilor cod 394 emise de contribuabili în format electronic cu ajutorul aplicațiilor informatice care gestionează baza de date la nivel de ANAF se pot stabili neconcordanțele între livrările și achizițiile declarate de furnizori și beneficiari, informații care sunt puse la dispoziția structurilor teritoriale ale ANAF și Direcției generale de coordonare inspecție fiscală în vederea utilizării ca mijloace de probă pentru determinarea situației fiscale a contribuabililor.

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art 55 și art 57

alin(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"ART. 73 - 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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(3) Organul fiscal este îndreptit 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/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 57

Comunicarea informațiilor între organele fiscale.

Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute."

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probelor furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

Astfel, inspecția fiscală efectuată la societatea E SRL a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele :

„Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ”

Din verificarea în baza de date ANAF (aplicație ce gestionează tranzacțiile între agenții economici plătitori de TVA), pentru perioada de funcționare a furnizorului, a circuitului bunurilor livrate de acesta către petentă s-a constatat ca furnizorul L SRL nu declară livrări către societatea E SRL.

Pe cale de consecință, cu ajutorul programelor informatice care gestionează baza de date referitoare la tranzacțiile contribuabililor, s-a demonstrat prin mijloace de probă legale starea de fapt constatată cu privire la îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în legătură cu operațiunile petentei cu furnizorul L SRL, care a avut un comportament fiscal neadecvat, așa cum rezulta din cele ce preced.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au analizat conținutul economic al operațiunilor și au reconsiderat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată care este în stransă legatură cu condițiile ce trebuie îndeplinite pentru exigibilitatea TVA.

Trebuie precizat că Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragraful 26 din hotărâre).

În acest sens, 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-și stabilească acest drept (paragraful 29 din aceeași hotărâre). La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24

din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI a (Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz în care de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv, pe baza faptului ca aceste deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Așadar, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activității economice care dau drept de deducere, iar operațiunile pentru care se solicită deducerea să fie reale și legale, simpla prezentare de către contribuabili a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către acestia.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevazute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar operațiunile să fie reale, în caz contrar, conform prevederilor art. 7 alin.(2) din O.G. nr. 92 / 2003R și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatea fiscală poate să nu ia în considerare tranzacția.

Având în vedere dispozițiile legale din cuprinsul deciziei, se reține că autoritățile fiscale au dreptul și totodată obligația de a efectua controale asupra societăților partenere în lanțul comercial, în acest sens fiind obligate să verifice toate informațiile și documentele posibile, pentru a detecta existența unor nereguli cu influență asupra modului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și, în funcție de caz, să aplice sancțiunile potrivite. Prin urmare, doar existența facturilor respective nu constituie motivația legală cu care societatea să poată justifica dreptul de deducere a T.V.A.

Caracterul rezonabil al asigurării colectării corecte a TVA-ului, impus de dreptul Uniunii a fost reținut și de C.J.U.E. recent, în Hotărârea preliminară adoptată la 19.10.2017 în cauza C-101/16, SC Paper Consult SRL, în

interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2016 privind sistemul comun al TVA, constatându-se că prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, „legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă.”

În această privință este de reținut însă că facturile înregistrate de petentă în evidența contabilă și operativă, respectiv serviciile în legătură cu care s-a solicitat exercitarea dreptului de deducere nu sunt de natură să dovedească realitatea operațiunilor economice la care se face referire, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced.

Aceste aspecte sunt susținute și de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 5679/2013, într-o speță similară, în care furnizorii înscriși pe facturi nu au declarat operațiunile și nu au depus deconturi de TVA, taxa nefiind colectată la bugetul de stat, arătând:

"Se reține de către Înalta Curte că notele de intrare/recepție nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor și TVA, întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a mărfurilor nu și proveniența acestora.

(...)

Nu pot fi luate în considerație tranzacțiile derulate de societăți comerciale cu diferiți furnizori care nu declară livrările efectuate către aceasta, neputând fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, stabilindu-se faptul că societate comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(9), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Codul fiscal"

Este de observat totodată că petenta nu s-a prevalat în speță de argumentul potrivit căror furnizorul ar fi achitat TVA încasată în cadrul raporturilor contractuale angajate cu aceasta, în baza facturilor emise, astfel încât nu ar putea fi considerată relevantă în speță nici Jurisprudența CJUE invocată în motivarea contestației, referitoare la condițiile de exercitarea a dreptului de deducere a TVA.

Față de considerentele expuse, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA din facturile de achiziții de la furnizorul L SRL, motiv pentru care urmează a se respinge contestația depusă *ca neîntemeiată* cu privire la TVA în sumă de lei.

Prin urmare, având în vedere cele reținute anterior, în speță se va face aplicațiunea art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de către E SRL împotriva deciziei de impunere nr. F-AR/07.03.2017 în ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la **societatea L SRL**, efectuate în perioada 01.09.2011-26.07.2012, în ceea ce privește suma totală de lei, reprezentând: impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei, sume achitate de petentă așa cum s-a reținut în prezenta decizie.

III.B. Referitor la suma de lei, reprezentând:

- lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017,

- lei penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017, ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în Dosarul fiscal nr., ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR .../07.03.2017, **Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele fiscale au calculat accesorii aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar prin decizie de impunere, în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.**

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad - A.I.F. au emis Decizia de impunere nr. F-AR nr./07.03.2017 prin care au stabilit în sarcina societății:

- lei - impozit pe profit;
- lei - TVA stabilită suplimentar, din care petenta a contestat doar suma de lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr./07.03.2017, a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017 societatea a formulat contestații care au fost înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.05.2017, și respectiv nr. sub nr. TMR_DGR/14.06.2017.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017** emisă de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, au fost calculate accesorii aferente debitelor principale din decizia de impunere în suma de lei, reprezentând:

- lei dobânzi aferente impozitului pe profit și TVA;
- lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA.

De asemenea, prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017** au fost calculate penalități de nedeclarare pentru debitele principale stabilite prin decizia de impunere contestată, în sumă de lei.

În drept, conform dispozițiilor art..... alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

„ART..... Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 120 Dobânzi

(1) *Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

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

ART. 120¹ Penalități de întârziere

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

Începând cu 01.01.2016, sunt în vigoare prevederile art.174 alin.1 și art.176 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„ART. 174

Dobânzi

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

ART. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Totodată, conform prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ART. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere” .

Potrivit prevederilor legale invocate, indiferent de perioadă, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

De asemenea, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

De asemenea, se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care nu au fost declarate și achitate de contribuabil, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței fiscale. Astfel, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit prevederilor legale.

Întrucât, prin contestația formulată, E SRL nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul și numărul de zile pentru care au fost calculate, în baza principiului de drept potrivit căruia „*accessorium sequitur principale*”, **accesoriile vor urma soluțiile pronunțate în speța privind debitul principal.**

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei penalități de nedeclarare stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. /04.04.2017;

- lei dobânzi și penalități de întârziere stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /04.04.2017,

ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în Dosarul fiscal nr., ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR /07.03.2017.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /07.03.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice

emisă de A.J.F.P. Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de **212.389 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă delei,
- TVA în sumă de lei, aferent relației petentei cu **societatea G**

S.R.L.

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR07.03.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de- suma totală de **36.479 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei,
- TVA în sumă de lei, aferent relației petentei cu **societatea B**

S.R.L.

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR07.03.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de **52.834 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei,
- TVA în sumă de lei, aferent relației petentei cu **societatea G**

S.R.L.

- **Respingerea** contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR07.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de suma totală de lei, reprezentând:

- lei impozit pe profit,
- lei TVA,

aferentă operațiunilor derulate de petentă cu **Societatea L S.R.L.**, **în cauză constatându-se incidența puterii lucrului judecat**, luându-se act de Încheierea penală nr./10.09.2020 pronunțată de Tribunalului Arad- Secția Penală în Dosarul nr./108/2020, definitivă.

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei penalități de nedeclarare stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./04.04.2017;

- lei dobânzi și penalități de întârziere stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./04.04.2017,

ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în Dosarul fiscal nr., ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR/07.03.2017.

- prezenta decizie se comunica la:
 - Societatea E SRL;
 - A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală,
 - A.J.F.P. Arad - S.E.P.P.J., cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,