

**D E C I Z I A nr.819/30.05.2017**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**societatea X SRL, în faliment**, prin lichidator judiciar societatea profesională Y  
SPRL,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub  
nr.TMR\_DGR .../08.02.2017, respectiv nr.TMR\_DGR .../16.02.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG\_AIF .../14.02.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de societatea X SRL, în faliment, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, prin lichidator judiciar societatea profesională Y SPRL, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, numit prin Încheierea nr../2015, pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal în data de 10 noiembrie 2015, în Dosarul nr../97/2013.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost transmisă prin mijloacele electronice de transmitere la distanță (e-mail <Relatii Publice.HD@anaf.ro>) în data de 06.02.2017, aceasta fiind înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../08.02.2017, respectiv nr.TMR\_DGR .../16.02.2017 și la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG\_REG .../07.02.2017 și HDG\_AIF .../08.02.2017.

Astfel că organul competent în soluționare, D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații cu adresa TMR\_DGR .../.../12.04.2017, în temeiul prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile exprese ale pct.2.2., pct.2.3. și pct.3.2. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat lichidatorului judiciar al societății X SRL, în faliment, ca în termen de cinci zile de la data primirii solicitării, să depună la registratura D.G.R.F.P. Timișoara, un exemplar al contestației purtând semnătura și ștampila acestuia, în original, însoțită de actul prin care a fost desemnat în calitate de lichidator judiciar, în condițiile legii, sub sancțiunea respingerii contestației.

Cu adresa nr../17/21.04.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../27.04.2017, Y SPRL a completat dosarul cauzei cu contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.12.2016, în original, și Încheierea nr../2015 pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția a II-a Civilă

de Contencios Administrativ și Fiscal în data de 10 noiembrie 2015, în Dosarul nr.../2013, prin care a fost desemnată în calitate de lichidator judiciar al societății X SRL, în faliment.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei nr.F-HD .../28.12.2016, respectiv data de 06.01.2017, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 07.02.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația transmisă prin mijloacele electronice de transmitere la distanță, aflată la dosarul cauzei.

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

### **I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere ca netemeinică și nelegală, susținând următoarele:**

Ulterior prezentării derulării cronologice în ceea ce privește soluționarea contestației formulată de societatea petentă, înregistrată la D.G.F.P. Hunedoara sub nr.../07.12.2012, având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației a pronunțat o soluție de suspendare, în cauză operând un dosar penal aflat pe rolul Tribunalului Hunedoara, urmare a soluționării căruia, D.G.R.F.P. Timișoara a pronunțat o soluție de desființare și ulterior reiterării reținerilor organului de soluționare, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, susținând că Decizia de impunere nr.F-HD .../28.12.2016 este nelegală și netemeinică, nu ține cont de considerentele deciziei de soluționare, probele administrate în dosarul penal și de jurisprudența CJUE, arătând următoarele:

În ce privește relația cu A SRL, organele fiscale au arătat că factura nr.../2008 nu este document justificativ fiscal pentru că nu este înscris mijlocul de transport și codul fiscal al cumpărătorului X SRL este eronat, în loc de ... a fost trecut ....

În ce privește relația cu B SRL Deva, organele fiscale au reținut că în expertiza contabilă/fiscală din dosarul penal, a reieșit că sunt cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei și TVA suplimentară aferentă în sumă de ... lei, însă organele fiscale au mai adăugat la aceste sume o cheltuială nedeductibilă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei.

S-a motivat că cele trei facturi nu sunt documente justificativ fiscale pentru că este eronat codul fiscal al furnizorului și în una dintre facturi numărul de înmatriculare provizoriu al mijlocului de transport nu era autorizat în perioada emiterii facturii.

În ce privește temeiul de drept, petenta arată că OMEF nr.3512/2008 a fost publicat numai în decembrie 2008, deci facturilor emise anterior lunii decembrie 2008 nu li se aplică acest act normativ.

În ce privește relația cu C SRL, organele fiscale au reținut că nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări aferente celor două facturi emise și deși ștampila societății C apare în unele documente nu rezultă ce calitate are aceasta.

Referitor la refacerea podului peste Jiu, str.Cucului, Petroșani, s-a pus la dispoziția organelor fiscale contractul nr.../10.10.2010, în care beneficiarul lucrării este X SRL și prestatorul este C SRL. Antreprenorul general al lucrării a fost Z SRL, iar X SRL a fost subantreprenor conform contractului nr.../09.08.2010. Parte din lucrările contractate de X SRL au fost subcontractate cu C SRL. Au fost predate organelor fiscale procesele verbale de recepție parțială pentru lucrările facturate, situația cu cantitățile de lucrări, toate însușite de antreprenorul general, semnătura reprezentantului C SRL fiind în calitate de subantreprenor.

Pentru aceleași motive legate de aspecte ce țin de forma facturilor, organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Factura cuprinde în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 și, referitor la datele din facturi, completarea/tipizarea eronată a facturilor în ceea ce privește codul fiscal al furnizorului și/sau cumpărătorului, în sensul că există trecută o cifră în plus, se încadrează în noțiunea de "eroare materială", mai ales în condițiile în care în factură se regăsesc și alte elemente de natură a identifica părțile participante la tranzacție. Aspectele legate de mijlocul de transport nu sunt relevante, aceste elemente nefiind impuse de actul normativ.

Pe de altă parte, referitor la TVA, petenta invocă prevederile art.134 "faptul generator și exigibilitatea - definiții", art.134<sup>1</sup> "faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii" și art.158 "responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În atare condiții, la data livrării materialelor, respectiv la data prestării serviciilor către X SRL, a intervenit faptul generator, fiind întrunite toate condițiile pentru exigibilitatea taxei, autoritatea fiscală fiind îndreptățită să solicite plata taxei colectate de furnizor de la societate.

Toate motivele invocate de organele de inspecție fiscală legate de elementele din conținutul facturilor și comportamentul fiscal al furnizorilor (nedeclararea achizițiilor) nu au nicio legătură cu exigibilitatea taxei.

Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.1424/2013 din Dosarul nr.397/42/2011 a statuat că potrivit art.148 alin.(4) din Constituția României, instanța judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul de aderare și din prevederile alin.(2). Urmare a aderării, prevederile tratatelor Constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu au prioritate față de dispozițiile contrare din dreptul intern.

Principiile dreptului comunitar, așa cum s-au consolidat în jurisprudența curții, sunt izvoare de drept comunitar, aplicabile cu prioritate în dreptul național. Potrivit art.234 din Tratatul Uniunii Europene, o hotărâre preliminară are efect general pentru toate instanțele naționale. Hotărârile Curții de Justiție a comunităților europene sunt direct aplicabile de către judecătorul național, astfel că urmează a se da prioritate principiilor prevalenței substanței asupra formei, al proporționalității și certitudinii impunerii.

Refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea aceluși drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevate și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

Principiul proporționalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE - Speța Collee - C146/05).

În baza principiului prevalenței substanței asupra formei, relevat și aplicat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în aceeași speță, precum și de Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.2041/2007, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativă de către furnizor a TVA.

Societatea invocă atribuțiile inspecției fiscale conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, arătând că alte evidențe relevante pentru impunere ar fi putut fi considerate veniturile obținute de societate prin prestarea serviciilor/lucrărilor la care au folosite mărfurile livrate către societate, respectiv prin prestarea lucrărilor la care a contribuit subantreprenorul.

De asemenea, petenta susține că organele de inspecție fiscală au extins analiza dreptului de deducere în afara cadrului legal în condițiile în care, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, ci stabilesc ca o condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere - necesitatea deținerii unei facturi care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal, și ca o condiție de fond utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, invocă jurisprudența europeană, respectiv Decizia pronunțată în Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, expunând modul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene, interpretând articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE, statuează că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că

persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alt documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.

Concluzionând, societatea petentă consideră că măsura luată de organele de inspecție de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA, este lipsită de argumente clare, concise, bazate pe documente, iar temeiul legal folosit este total inadecvat speței.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

Perioada supusă refacerii inspecției fiscale: 01.12.2007 - 31.12.2011.

**A) Cu privire la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar**

**1. Relația comercială cu societatea A SRL**

Societatea X SRL a înregistrat în contabilitate factura nr..../08.01.2008 emisă de către societatea A SRL în calitate de furnizor, în valoare totală de de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea diverselor materiale: PC 52, OB, nisip și agregate.

În urma analizării documentului pus la dispoziție, organele de inspecție fiscală au reținut că:

- la datele privind expediția bunurilor de pe factura este înscris numele delegatului ... cu CI HD ..., nu este înscris mijlocul de transport;
- este înscris codul fiscal eronat al cumpărătorului societatea X SRL, respectiv ... față de ...;
- nu au fost prezentate avize de expediție pentru transportul materialelor.

Materialele au fost recepționate în baza notei de recepție și constatare diferențe nr.../08.01.2008 și date în consum potrivit bonurilor de consum nr.....

Factura a fost achitată integral prin bancă cu OP nr.../08.01.2008.

Societatea A SRL a fost verificată cu ocazia altor inspecții, constatându-se că nu funcționează la sediul social declarat din localitatea Vulcan, are un comportament de tip fantomă și este în procedura de insolvență, pentru care a fost numit lichidator doamna ... care a comunicat că nu a intrat în posesia documentelor financiar-contabile ale societății deși, acestea au fost solicitate în repetate rânduri și s-a întocmit plângere penală.

Din consultarea livrărilor declarate de către toți partenerii societății A SRL prin declarația 394 "Declarația informativă privind livrările și achizițiile de pe teritoriul României" s-a constatat că societatea nu a efectuat achiziții în semestrul II 2007 și în semestrul I 2008, în concluzie societatea nu deținea mărfuri în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Din încasările primite prin virament bancar de la societatea X SRL, administratorul societății A SRL le-a ridicat integral în numerar din banca, justificând că aceste sume sunt pentru diverse achiziții (cereale).

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au reținut că factura nr.../08.01.2008 nu îndeplinește calitatea de document justificativ și în consecință, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

## 2. Relația comercială cu societatea B SRL

Potrivit fișei furnizorului societății B SRL pentru perioada 01.06.2008 - 31.12.2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi de achiziții în valoare totală de ... lei, inclusiv TVA.

Contravaloarea facturilor fiscale a fost achitată astfel:

- în anul 2008 prin virament bancar în sumă de ... lei;
- pentru anul 2009 a fost prezentat Contract de subrogație nr.../2009 încheiat între domnul x, în calitate de plătitor și societatea B SRL, în calitate de creditor al debitorului societatea X SRL, prin care domnul x se subrogă convențional societății X SRL pentru suma de ... lei, reprezentând datorii ale societății către societatea B SRL înregistrate la data de 31.12.2008. La data de 31.12.2009, potrivit fișei furnizorului societatea B SRL, soldul este zero.

În urma inspecției fiscale la care a fost supusă societatea B SRL s-au constatat următoarele:

- societate nu funcționează la sediul social declarat și are un comportament de tip fantomă;
- din consultarea livrărilor partenerilor de tranzacții declarate de către aceștia prin Declarația 394 s-a constatat că nu au fost declarate livrări de bunuri către societatea B SRL;
- numele delegatului înscris pe toate facturile este domnul ... cu BI seria HD nr...;
- pe majoritatea facturilor nu se specifică mijlocul de transport și data expedierii;

- încasările de la societatea X SRL efectuate prin virament bancar au fost ridicate integral în numerar de către administratorul societății B SRL, de la Banca Intensa San Paolo Romania SA - Agenția Deva.

Urmare a verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au reținut că o parte din facturile emise de către societatea B SRL către societatea X SRL, nu conțin informații corecte respectiv, codul fiscal al furnizorului ... este înscris eronat, astfel:

- *factura nr.../31.07.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ...;

- *factura nr.../28.08.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ...;

În urma expertizei contabile s-a stabilit cheltuiala nedeductibilă în sumă de ... lei și TVA suplimentară aferentă în sumă de ... lei;

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de cheltuială nedeductibilă în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei;

- *factura nr.../01.09.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ...

De asemenea, în ceea ce privește *factura nr...5/02.07.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, mijlocul de transport înscris are numărul de înmatriculare provizoriu ... și pentru care nu s-a emis autorizație de utilizare la data emiterii facturii.

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au reținut că facturile menționate mai sus, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative și în consecință, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

### 3. Relația comercială cu societatea C SRL

În perioada 01.04.2010 - 31.12.2011, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii-lucrări executate de societatea C SRL, în calitate de furnizor, în valoare totală de ... din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii-lucrări executate - refacere pod peste Jiu în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în baza următoarelor facturi:

- *factura nr.../01.11.2010* în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, însoțită de Proces Verbal de recepție parțială a lucrărilor nr.../01.11.2010;

- *factura nr.../28.12.2010* în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, însoțită de Proces Verbal de recepție parțială a lucrărilor nr.../28.12.2010.

Cu ocazia inspecției fiscale, societatea a prezentat următoarele documente:

- Contractul de prestări servicii nr.../10.10.2010 încheiat între societatea C SRL, în calitate de prestator și societatea X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect "Refacere pod peste Jiu, str.Cucului, mun.Petroșani". Valoarea contractului este de ... lei inclusiv TVA;

- lista cu lucrări de refacere pod peste Jiu în care societatea X SRL are calitatea de ofertant iar antreprenorul este societatea Z SRL;
- grafic de eșalonare fizic și valoric - Pod peste Jiu;

Atât în lista cu lucrări refacere pod peste Jiu cât și în graficul de eșalonare fizic și valoric societatea C SRL are ștampila pusă dar nu rezultă în ce calitate;

- Proces verbal recepție parțială a lucrărilor nr.../01.11.2010 și nr.../28.12.2010, în care la pct.2 se stipulează “Comisia de recepție propune admiterea recepției stadiului fizic al lucrărilor (...)”.

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au reținut că nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări aferente celor două facturi emise de către societatea C SRL și în consecință, societatea datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12, pct.44 și pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din Legea Contabilității nr.82/1991 Republicată, Anexa 1 “NORME METODOLOGICE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile lit.A “Norme generale” pct.1, pct.2, pct.3 și pct.15 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, pct.259 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Pe total perioadă verificată respectiv, 01.12.2007 - 31.12.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile a sumei de ... lei.

## B) Cu privire la determinarea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

### 1. Relația comercială cu societatea A SRL

Societatea X SRL a înregistrat în contabilitate factura nr..../08.01.2008 emisă de către societatea A SRL în calitate de furnizor, în valoare totală de de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea diverselor materiale: PC 52, OB, nisip și agregate.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 1, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii emisă de societatea A SRL.

### 2. Relația comercială cu societatea B SRL Deva

Potrivit fișei furnizorului societatea B SRL pentru perioada 01.06.2008 - 31.12.2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi de achiziții în valoare totală de ... lei, inclusiv TVA în valoare de ... lei.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 2, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de societatea B SRL, astfel:



- *factura nr.../31.07.2008* în sumă totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei;

- *factura nr.../28.08.2008* în sumă totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei;

În urma expertizei contabile s-a stabilit o TVA suplimentară aferentă în sumă de ... lei;

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei;

- *factura nr.../01.09.2008* în sumă totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei;

- *factura nr.../02.07.2008* în sumă totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei;

- în ceea ce privește *factura nr.../30.10.2008* emisă de către societatea B SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei are înscris la furnizor CUI ... și în urma expertizei contabile efectuată s-a considerat baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, rămânând TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe total perioadă verificată respectiv, 01.12.2007 - 31.12.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

### **III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:**

**Societatea X SRL, în faliment**, a fost supusă inspecției fiscale care a vizat modul de stabilire a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, aferente perioadei 01.12.2007 - 31.12.2011.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.10.2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Hunedoara sub nr.../07.12.2012 și D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../08.06.2016 (urmare cererii de reluare a procedurii administrative de soluționare a contestației), societatea petentă a contestat Decizia de impunere nr.F-HD .../29.10.2012.

Contestația a fost soluționată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Decizia nr.../29.09.2016, în care s-a dispus: desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-HD .../29.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscal ale Activității de Inspecție Fiscală Hunedoara la societatea X SRL, pentru suma ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere,

urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în decizie și în conformitate cu dispozițiile art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În baza Deciziei nr.../401/29.09.2016 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Hunedoara au procedat la reanalizarea situației de fapt în legătură cu impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, aferente perioadei 01.12.2007 - 31.12.2011, cu consecința întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.12.2016, în baza căruia au emis Decizia de impunere nr.F-HD .../28.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit obligații fiscale principale în sumă de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

**A. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei din care, impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției efectuată de la societatea A SRL și impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achizițiilor efectuate de la societatea B SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la diminuarea profitului impozabil cu contravaloarea facturilor emise de către furnizorii societatea A SRL și societatea B SRL și la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care, facturile fiscale sunt incomplete din punct de vedere al informațiilor pe care trebuiau să le cuprindă și care nu pot reprezenta un document justificativ potrivit Legii contabilității nr.82/1991.**

*Cu privire la relația comercială cu societatea A SRL*, societatea X SRL, a înregistrat în contabilitate factura fiscală nr.../08.01.2008 emisă de către societatea A SRL, în calitate de furnizor, în valoare totală de de ... lei din care,

baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea diverselor materiale: PC 52, OB, nisip și agregate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit și TVA pentru achiziția de materiale de construcții efectuată de la societatea A SRL, întrucât s-a constatat faptul că, la datele privind expediția bunurilor de pe factură nu este înscris mijlocul de transport, datele privind codul unic de înregistrare fiscală ale cumpărătorului societatea X SRL sunt eronate, respectiv ... față de ... și nu au fost prezentate avize de expediție pentru transportul materialelor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut aspecte potrivit cărora societatea A SRL a fost verificată cu ocazia altor inspecții, constatându-se că nu funcționează la sediul social declarat din localitatea Vulcan, are un comportament de tip fantomă și este în procedura de insolvență, lichidatorul judiciar comunicând că nu a intrat în posesia documentelor financiar-contabile ale societății deși, acestea au fost solicitate în repetate rânduri și s-a întocmit plângere penală.

Iar, din consultarea livrărilor declarate de către toți partenerii societății A SRL prin declarația 394 "Declarația informativă privind livrările și achizițiile de pe teritoriul României" s-a constatat că societatea nu a efectuat achiziții în semestrul II 2007 și în semestrul I 2008.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a înregistrat în contabilitate o factură fiscală care nu îndeplinește condițiile de document justificativ legal, conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la relația comercială cu societatea B SRL, în perioada 01.06.2008 - 31.12.2008, societatea X SRL, a înregistrat în contabilitate un număr de nouă facturi fiscale emise de către societatea B SRL, în calitate de furnizor, în valoare totală de de ... lei, inclusiv TVA, reprezentând contravaloarea diverselor materiale: PC 52, OB, sort, piatră spartă, oțel beton.

Urmare a verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au reținut că o parte din facturile emise de către societatea B SRL către societatea X SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, nu conțin informații corecte respectiv, codul fiscal al furnizorului ... este înscris eronat, pentru mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare provizoriu ... nu s-a emis autorizație de utilizare la data emiterii facturii, astfel:

- *factura nr.../31.07.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ...;
- *factura nr.../28.08.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ...;

În urma Raportului de expertiză contabilă judiciară s-a stabilit cheltuiala nedeductibilă în sumă de ... lei și TVA suplimentară aferentă în sumă de ... lei;

În urma controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de cheltuială nedeductibilă în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei;

- *factura nr.../01.09.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ...;  
- *factura nr.../02.07.2008* în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, mijlocul de transport înscris are numărul de înmatriculare provizoriu ... și pentru care nu s-a emis autorizație de utilizare la data emiterii facturii.

Urmare celor expuse, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei (... lei - ... lei) și TVA suplimentară în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

În ceea ce privește *factura nr.../30.10.2008* emisă de către societatea B SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, are înscris la furnizor CUI ... iar, în urma Raportului de expertiză contabilă judiciară s-a considerat baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, rămânând o TVA în sumă de ... lei.

În etapa procesual penală s-a administrat Raportul de expertiză contabilă judiciară și nu “expertiza contabilă/fiscală din dosarul penal” așa cum reține petenta în susținerea contestației, în condițiile în care în legătură cu impozitele și taxele la bugetul consolidat al statului există posibilitatea legală a administrării ca mijloc de probă numai a expertizelor fiscale conform Capitolului I punct 1 din Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr.13/2008 pentru aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, potrivit căruia: “1. Sfera de cuprindere

*Prezentele norme stabilesc cadrul profesional de efectuare a expertizei fiscale asupra obligațiilor persoanelor fizice și juridice prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului.”*

Urmare celor reținute mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit și TVA pentru achiziția de materiale de construcții efectuată de la societatea B SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut aspecte potrivit cărora societatea B SRL a fost verificată cu ocazia altor inspecții, constatându-se că nu funcționează la sediul social declarat și are un comportament de tip fantomă. Pe majoritatea facturilor nu se specifică mijlocul de transport și data expedierii.

Iar, din consultarea livrărilor declarate de către partenerii de tranzacții prin Declarația 394 “Declarația informativă privind livrările și achizițiile de pe teritoriul României” s-a constatat că nu au fost declarate livrări de bunuri către societatea B SRL.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile fiscale nu îndeplinesc condițiile de documente justificative legale, conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146

alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) și lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 și pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3.512/2008 privind documentele financiar-contabile.

**În drept, în materia impozitului pe profit**, pe perioada supusă verificării sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“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.(...)”*,

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

*“(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. (...)”*

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

Pct.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.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corespunzător.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității 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.”*

Se reține faptul că nu pot fi înregistrate în contabilitate documentele care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, iar cheltuielile înregistrate în baza unor astfel de documente nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele din Anexa 1 “Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă” lit.A “Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile” pct.1 și pct.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile:

*“1. Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.*

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

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participa 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;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.*

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

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”

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 sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...).”

Cu privire la factura fiscală în relația comercială cu societatea A SRL se reține faptul că, la rubrica Cumpărător s-a înscris un cod de înregistrare fiscală care nu este al societății contestatoare, respectiv CUI ..., față de CUI ..., iar la rubrica cu datele privind expediția bunurilor nu este înscris mijlocul de transport.

Cu privire la facturile fiscale în relația comercială cu societatea B SRL, se reține faptul că, la rubricile Furnizor s-au înscris coduri de înregistrare fiscală care nu corespund cu cel al societății B SRL, respectiv CUI ..., ..., ..., față de CUI ..., iar la rubricile cu datele privind expediția bunurilor nu este înscris mijlocul de transport. O singură factură (factura nr../02.07.2008) cuprinde mențiuni referitoare la mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare provizoriu ..., pentru care însă nu s-a emis autorizație de utilizare la data emiterii facturii.

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: (...)

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;  
(...)

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;  
(...)

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. ”

În speța, se rețin și prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel: (...)

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou

*document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”*

În aplicarea prevederilor art.159, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

81<sup>1</sup>. “(...) (2) *Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art.159 din Codul fiscal.”*

Din coroborarea textelor legale sus menționate, legiuitorul a prevăzut că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și posibilitatea de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în documentele de achiziție, beneficiarii au obligația să verifice completarea tuturor rubricilor prevăzute în respectivele documente, modul de completare a documentelor, aceștia fiind direct răspunzători de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a 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), îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Cumpărătorul are obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor elementelor prevăzute de lege, condiție esențială pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute de normele legale în vigoare, mai sus citate, inclusiv date privind mijlocul de transport, data și ora expedierii, aceste elemente încadrându-se în acele elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Mai mult, se reține că potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, **în vigoare în anul 2008, factura, cod 14-4-10/A**, este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare, care:

*“1. Servește ca:*

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*



- *document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului. (...)*”

Iar, **avizul de însoțire a mărfii, cod 14-3-6A**, este un formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, care.

“1. *Servește ca:*

- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- *document ce stă la baza întocmirii facturii;*
- *dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;*
- *document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului. (...)*”

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție - Dosar nr.../2002 - Decizia nr.../09.02.2016 - în care, Curtea a reținut că pentru a justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și diminuarea masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în documentele de achiziție, cumpărătorii au obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor rubricilor prevăzute în aceasta. Iar, elementele lipsă precum lipsa numelui și a datelor de identificare ale delegatului, a datelor privind mijlocul de transport, expedierea și a semnăturii de primire a mărfurilor nu reprezintă condiții pur formale, lipsa lor putând a determina ca facturile în litigiu să reprezinte documente justificative în sens fiscal.

Prin contestație, petenta invocă în susținere faptul că, o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei - CJUE - Speța Collee - C146/05.

Așa cum se stipulează în jurisprudența mai sus menționată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, statuează că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util.

În speța supusă soluționării, motivul pentru care societatea nu beneficiază de dreptul de deducere se datorează faptului că, legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), cumpărătorul având obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor elementelor prevăzute de lege, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speța, legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și posibilitatea de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturi, iar dreptul de deducere poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru.

În al doilea rând, 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.

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), 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 **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 (paragr.29 din aceeași hotărâre).

La paragr.23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr.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.***

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

De altfel, însăși petenta susține că prevederile legale în materie de TVA stabilesc ca o condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere, necesitatea deținerii unei facturi care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, și ca o condiție de fond, utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile.

Motivarea contestației formulată de reprezentantul petentei pe Decizia pronunțată în Cauzele reunite - 80/11 și -142/11 ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, expunând modul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene, interpretând articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE, statuează că se opun

unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații, nu are relevanță în cauza dedusă judecății care privește posibilitatea de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în documentele de achiziție și a dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care societatea a înregistrat aceste cheltuieli și TVA aferentă în baza unor facturi fiscale incomplete din punct de vedere al informațiilor pe care trebuiau să le cuprindă și care nu îndeplinesc condițiile pe fond de a fi documente justificative din punct de vedere fiscal.

Complementar celor învederate mai sus, s-au reținut aspecte potrivit cărora, societatea A SRL și societatea B SRL au fost verificate cu ocazia altor inspecții, reiterându-se constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la principiul neutralității invocat de societatea petentă, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din jurisprudența europeană, CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA.

Fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă, iar în situația în care se solicită rambursarea TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, din principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, se reține că, principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii demonstrează că acestea îndeplinesc condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

În concluzie, toate susținerile petentei nu pot justifica gestionarea defectuoasă a tranzacțiilor efectuate, în sensul că, a înregistrat în contabilitate facturi incomplete din punct de vedere al informațiilor, care nu îndeplinesc condițiile pe fond de a fi documente justificative din punct de vedere fiscal, calitate necesară în justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA și a măsurii de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în acestea.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3.512/2008 privind documentele financiar-

contabile, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2009, se reține că prevederile legale stipulate în acesta cu referire la elementele principale pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative și că, 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, sunt menționate și în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, fără ca invocarea acestuia să afecteze fondul cauzei.

În considerarea celor expuse mai sus și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală iar, argumentele în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin decizia de impunere, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

**B. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de ... lei facturate de societatea C SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este investită să se pronunțe dacă cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care, societatea nu a probat efectuarea serviciilor în cauză cu documente justificative de natura celor expres precizate de legiuitor în norma legală care reglementează în domeniul impozitului pe profit.**

În perioada 01.04.2010 - 31.12.2011, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii-lucrări executate de societatea C SRL, în calitate de furnizor, în valoare totală de ... din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Din totalul prestărilor servicii-lucrări executate de societatea C SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii - lucrări executate - refacere pod peste Jiu, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în baza următoarelor facturi:

- *factura nr.../01.11.2010* în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, însoțită de Proces verbal de recepție parțială a lucrărilor nr.../01.11.2010

și

- *factura nr.../28.12.2010* în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, însoțită de Proces verbal de recepție parțială a lucrărilor nr.../28.12.2010, pentru care nu au fost puse la dispoziție situații de lucrări, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și pct.259 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Urmare celor reținute mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei și au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de societatea C SRL prin cele două facturi în cauză

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2010, care precizează:

**Art.19** *“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

**Art.21** *“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**Pct.12** *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[...]”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

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.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

*“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.”*

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 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 speță**, se rețin și prevederile pct.259 alin.(1) - alin.(3), din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care prevede:

**Pct.259** *“(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

*(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*

(3) *În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.(...)*”

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației, societatea petentă s-a limitat să precizeze că a pus la dispoziția organelor fiscale un set de documente care în opinia sa atestă prestarea efectivă a serviciilor respectiv, *contractul nr...3/10.10.2010*, în care beneficiarul lucrării este X SRL și prestatorul este C SRL, *contractul nr.../09.08.2010* în care antreprenorul general al lucrării a fost Z SRL și X SRL subantreprenor, parte din lucrările contractate de X SRL fiind subcontractate cu C SRL, *proces verbale de recepție parțială* pentru lucrările facturate, *situația cu cantitățile de lucrări*, toate însușite de antreprenorul general, semnătura reprezentantului C SRL fiind în calitate de subantreprenor.

Din analiza documentelor prezentate în susținere, rezultă că societatea nu a făcut dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări, devize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului, precum și a tarifelor percepute, astfel încât să se justifice suma facturată.

Conform Proceselor verbale recepție parțială a lucrărilor nr.../01.11.2010 și nr.../28.12.2010, comisia de recepție formată din reprezentanți ai societăților X SRL, beneficiar și C SRL, executant, la pct.2 se stipulează:

*“Comisia de recepție propune admiterea recepției stadiului fizic al lucrărilor la data de (...) pe baza documentelor prezentate de executant și însușite de beneficiar.”*

**Mai mult**, analizând **Contractul de prestări servicii nr.../09.08.2010** încheiat între societatea Z SRL Alba Iulia, în calitate de Antreprenor General și societatea X SRL Vulcan, în calitate de Prestator, la art.6.1. - “Obligațiile Prestatorului” punct 12, se arată:

***“(12) Prestatorul nu poate subcontracta/ceda în tot sau în parte execuția lucrărilor ce fac obiectul prezentului contract fără acordul prealabil și emis în scris de către Antreprenorul General.”***

Prin urmare, se reține că în justificarea prestărilor de servicii facturate de către societatea C SRL, societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală și să susțină afirmația petentei potrivit căreia, procesele verbale de recepție parțială

pentru lucrările facturate și situația cu cantitățile de lucrări au fost însușite de antreprenorul general, semnătura reprezentantului C SRL fiind în calitate de subantreprenor.

De altfel, documentele “*Lista nr.2 - Lucrări de refacere pod peste Jiu str.Cucului*” și “*Grafic de eșalonare fizic și valoric – pod peste Jiu*” în care apare o semnătură și ștampila societății C SRL, sunt de fapt documente însoțitoare ale Contractului de prestări servicii nr.../09.08.2010 încheiat între societatea Z SRL Alba Iulia și societatea X SRL Vulcan, fapt stipulat la prevederile art.5.1. “*Contractul este constituit din următoarele documente, valabile împreună, care nu pot fi contradictorii cu prevederile caietului de sarcini stabilit de beneficiar: (...)*”

*b) oferta cu listele cu cantitățile de lucrări;*

*(...)*

*e) grafic de execuție pe stadii fizice și valorice; (...)*”.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “*Aplicarea unitară a legislației*”

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”*

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*”

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

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. (...)*”.

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“*Obiectul inspecției fiscale*”

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile,*



*verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care nu sunt susținute de documente justificative care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.*

*Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarăi.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de impozit pe profit, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor reprezentând contravaloarea prestațiilor de servicii facturate de societatea C SRL, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* se va respinge ca neîntemeiată contestația în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui A.N.A.F. nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **societatea X SRL, în faliment**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.12.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- Societatea profesională Y SPRL, lichidator judiciar societății X SRL
- AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

**DIRECTOR GENERAL,**