

D E C I Z I A nr.1496/212/16.05.2016

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL**, prin Cabinete de Avocat Asociate, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../28.01.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG AIF .../19.01.2016 de către AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., județul Arad, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J02/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, prin Cabinete de Avocat Asociate, cu sediul în localitatea ..., conform împuternicirii avocațiale nr..., aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../26.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a deciziei cu suma de 21.526 lei, reprezentând:

- 8.152 lei - impozit pe profit
- 741 lei - dobânzi/majorări de întârziere
- 404 lei - penalități de întârziere
- 12.229 lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-HD .../26.11.2015, respectiv data de 11.12.2015, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și în raport de data predării cu adresă recomandată la Oficiul Poștal a contestației, respectiv data de 30.12.2015, așa cum reiese din plicul anexat în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila reprezentantului legal, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Prin contestația formulată, petentul solicită anularea în parte a deciziei de impunere contestată, invocând în susținere următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

Societatea a efectuat o singură achiziție de motorină euro 5 de la SC Y SRL, cu factura nr.../14.04.2014, în valoare de ... lei. Furnizorul deține Atestat de comercializare en gros de produse energetice, eliberat de DJAOV Arad. Factura a fost însoțită de Certificat de calitate și de Declarație de conformitate pentru motorina livrată, Aviz de însoțire al mărfii, Bon de

livrare, de scrisoare de trasură CMR în care sunt înscrise toate datele privind transportul efectuat, inclusiv locul de încărcare și de descărcare al motorinei și beneficiarul acesteia, precum și numărul de înmatriculare al mijlocului de transport.

Mai mult, organelor fiscale le-a fost prezentată și dovada plății prin transfer bancar efectuat la data de 14.04.2014 a motorinei achiziționate.

De asemenea, la intrarea în societate, a fost întocmită Nota de recepție nr.../14.04.2014 pentru cantitatea de 11.150 litri motorină, care ulterior a fost dată în consum, fiind alimentate autocamioanele societății, reflectând aceste operațiuni în evidențele proprii, conform reglementărilor contabile și fiscale, exercitând toate drepturile și îndeplinind toate obligațiile, inclusiv cele declarative și de plată a taxelor și impozitelor.

Prin decizia de impunere contestată, organele fiscale au apreciat că achiziția de motorină efectuată de la SC Y SRL ar fi fost fictivă și au stabilit în sarcina societății un profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Organul fiscal nu a ținut seama de principiul prevăzut de art.6 din O.G. nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală și potrivit căruia, soluția adoptată să fie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, organul fiscal nu a luat în considerare practica constantă a CJUE, care a statuat că organul fiscal nu poate refuza contribuabilului dreptul de a-și deduce TVA pentru tranzacțiile încheiate cu parteneri de afaceri inactivi din punct de vedere fiscal (cu atât mai mult cu cât furnizorul SC Y SRL era activ din punct de vedere fiscal și deținea toate autorizațiile pentru a efectua comerț cu combustibil). În acest sens, petentul exemplifică soluția dată de CJUE în cauza C 277/14.

Achiziția de motorină efectuată de societate are scop economic, motorina fiind utilizată în scopul realizării de venituri impozabile din activitatea de transport rutier de mărfuri.

În susținerea contestației, petentul se raportează la următoarele prevederi legale:

Potrivit art.105 alin.(1) din Codul procedură fiscală, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Potrivit art.11 alin.(1) din Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Potrivit art.19 alin.(1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în

baza Legii contabilității nr.82/1991.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Organul fiscal a apreciat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de motorină Euro 5 efectuată de la SC Y SRL, fiind estimată o TVA suplimentară în cuantum de ... lei, pe motiv că deși societatea prezintă factura de achiziție și toate documentele necesare prevăzute de lege pentru achiziția de motorină (inclusiv dovada plății prin transfer bancar a motorinei achiziționate), acestea nu pot fi luate în considerare de către organele fiscale, fiind invocat faptul că societatea ar fi făcut parte dintr-un circuit economic fictiv complex, având ca și scop, sustragerea de la plata obligațiilor către bugetul statului.

Organele fiscale nu au avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere și nici practica CJUE în spețe similare, așa cum s-a arătat și la capătul de cerere privind impozitul pe profit.

Niciunul dintre motivele de fapt invocate de organul fiscal nu este imputabil societății, astfel încât nu poate fi considerată răspunzătoare în legătură cu acțiunile ori inacțiunile partenerilor, atâta timp cât însăși organul fiscal constată că și-a îndeplinit toate obligațiile prevăzute de legislația contabilă și fiscală (cu atât mai mult cu cât și furnizorul SC Y SRL este contribuabil activ din punct de vedere fiscal și și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale).

În susținerea contestației, petentul se raportează la următoarele prevederi legale:

Potrivit art.105 alin.(1) din Codul procedură fiscală, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Potrivit art.11 alin.(1) din Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei 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).

Societatea deține și a prezentat toate documentele justificative ale achiziției de motorină, iar motorina achiziționată a fost destinată realizării de operațiuni taxabile.

Prin Decizia nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care a fost soluționat recursul în interesul legii referitor la interpretarea prevederilor art.21 și art.145 din Codul fiscal, precum și art.6 din Legea

contabilității, s-a statuat că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

De asemenea, prin Directiva nr.2006/112/CE din 28.11.2006 este reglementat sistemul comun al TVA și se prevede expres că directiva europeană se opune 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 TVA sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus, față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de directivă 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.

În acest sens, petentul exemplifică soluția dată de CJUE în cauza C 277/14, ca urmare a unui litigiu dintre o societate comercială și organele fiscale din Polonia, în sensul că organul fiscal nu poate refuza contribuabilului dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții de motorină efectuate de la un partener de afaceri inactiv din punct de vedere fiscal.

Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit

Având în vedere că societatea nu datorează suma de ... lei stabilită suplimentar ca impozit pe profit și având în vedere principiul *Accesorium sequitur principalem*, petentul apreciază că nu se datorează nici majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../26.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD .../26.11.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, societatea contestă doar impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.

Referitor la impozitul pe profit

Perioada supusă inspecție fiscale 01.01.2012 - 31.12.2014.

În urma controlului desfășurat în data de 19.09.2014 de către Direcția

Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în decontul de TVA factura nr.../14.04.2014 emisă de către SC Y SRL Turnu cu o valoare totală în sumă de ... lei din care ... lei TVA, reprezentând contravaloare motorină Euro 5.

Conform Procesului verbal încheiat a rezultat faptul că relația comercială X SRL - Y SRL - Z SRL este una fictivă și implicit aprovizionarea cu motorină pe această relație este una fictivă.

Combustibilul achiziționat de către SC X SRL are o proveniență ilicită deoarece s-a demonstrat de către echipa de control din cadrul DRAF 5 Deva fictivitatea relațiilor economice pe circuitul: A SRL București - (B SRL Ploiești, C SRL București) - Z SRL București - Y SRL Turnu - X SRL Vladimirescu.

Având în vedere faptul că SC A SRL societate generatoare a lanțului fictiv nu mai declară achiziții interne și intracomunitare din anul 2013, nu face importuri și nu depune nicio declarație fiscală din luna iulie 2013, rezultă că în urma înregistrării în evidența financiar-contabilă a facturii nr.../14.04.2014, suma de ... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă, conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Se reține că pentru exercițiul financiar 2014 a fost stabilit un impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă inspecție fiscale 01.01.2012 - 30.06.2015.

În urma controlului desfășurat în data de 19.09.2014 de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în decontul de TVA factura nr.../14.04.2014 emisă de către SC Y SRL Turnu cu o valoare totală în sumă de ... lei din care ... lei TVA, reprezentând contravaloare motorină Euro 5.

Conform Procesului verbal încheiat a rezultat faptul că relația comercială X SRL - Y SRL - Z SRL este una fictivă și implicit aprovizionarea cu motorină pe această relație este una fictivă.

Combustibilul achiziționat de către SC X SRL are o proveniență ilicită deoarece s-a demonstrat de către echipa de control din cadrul DRAF 5 Deva fictivitatea relațiilor economice pe circuitul: A SRL București - (B SRL Ploiești, C SRL București) - Z SRL București - Y SRL Turnu - X SRL Vladimirescu.

Având în vedere faptul că SC A SRL societate generatoare a lanțului fictiv nu mai declară achiziții interne și intracomunitare din anul 2013, nu face importuri și nu depune nicio declarație fiscală din luna iulie 2013, rezultă

că în urma înregistrării în evidența financiar-contabilă a facturii nr.../14.04.2014, TVA în sumă de ... lei este nedeductibilă fiscal, bunurile nefiind livrate de către emitenții facturilor nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, conform prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal.

III. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../26.11.2015 emisă de AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de ...718 lei, reprezentând:

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

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../26.11.2015 emisă de AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 26.11.2015 la SC X SRL, au fost verificate obligațiile fiscale privind impozitul pe profit și TVA datorate de societatea comercială bugetului de stat pentru perioada ianuarie 2012 - decembrie 2014 în cazul impozitului pe profit și pentru perioada ianuarie 2012 - iunie 2015 în cazul TVA.

Cauza dedusă judecății este ca organul de soluționare a contestației să se pronunțe dacă agentul economic datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-HD .../26.11.2015 la sursele impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care, din conținutul documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru operațiuni considerate fictive.

În fapt, în urma controlului desfășurat în data de 19.09.2014 de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva, s-a constatat că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în decontul de TVA, factura nr.../14.04.2014 emisă de către SC Y SRL Turnu, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei TVA, reprezentând contravaloare motorină Euro 5.

Din Procesul verbal nr.../19.09.2014 încheiat de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva, a rezultat faptul că, combustibilul achiziționat de către SC X SRL are o proveniență ilicită deoarece “în prezentul act de control echipa de control a demonstrat fictivitatea relațiilor economice pe circuitul: A SRL București - (B SRL Ploiești, C SRL București) - Z SRL București - Y SRL Turnu - X SRL Vladimirescu”.

Având în vedere cele precizate, reprezentanții Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 5 Deva au concluzionat că societatea contestatoare a înregistrat în evidența financiar-contabilă, operațiuni fictive aferente tranzacției comerciale cu SC Y SRL pe relația cu SC Z SRL, stabilind prejudiciul total adus bugetului de stat în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - TVA
- ... lei - accize.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală aparținând AJFP Hunedoara - Inspecție fiscală au încheiat Decizia de impunere nr.F-HD .../26.11.2015 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și având în vedere cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, înscrise în procesul verbal al Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 5 Deva, cheltuieli cu achiziția de motorină euro 5 având la bază factura nr.../14.04.2014 emisă de către SC Y SRL Turnu - relație comercială fictivă, au reținut că SC X SRL nu putea considera cheltuielile aferente acestei tranzacții ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit și nici nu beneficiază de dreptul de a deduce TVA aferentă facturii emisă de acest furnizor.

În drept, în materia impozitului pe profit, 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:

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.(...)”*

Art.21 *“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. (...)”*,

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”,

și cu prevederile pct.12 și pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, conform cărora:

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.”*

În conformitate cu prevederile legale citate mai sus, 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.

De asemenea, orice operațiune economică 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.”

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că factura de achiziție înregistrată de societate în evidența contabilă, nu poate fi considerată document justificativ, în conformitate cu prevederile legale, în condițiile în care s-a reținut că, SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă, operațiuni fictive aferente tranzacției comerciale cu SC Y SRL pe relația cu Z, combustibilul achiziționat având o proveniență ilicită.

Referitor la susținerile societății contestatoare în sensul că deține documentele contabile prevăzute de lege privind înregistrarea în evidența contabilă a achiziției de motorină, se reține faptul că, acestea nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor și TVA, întrucât acestea pot dovedi doar o eventuală intrare în gestiune a combustibilului nu și proveniența licită a acestuia.

În materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile Cap.X “Regimul deducerilor” art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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; ...”

Totodată, 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; ...”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, cu privire la faptul generator și exigibilitatea TVA, prevederile art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art.134 *“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea 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. (...)”

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. ...”

Ca urmare, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei și faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării

serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

În raport de situația de fapt prezentată, potrivit căreia, combustibilul achiziționat de către SC X SRL are o proveniență ilicită, demonstrându-se de către echipa de control, fictivitatea relațiilor economice, se reține că factorul generator nu a intervenit și ca urmare nici exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, pentru ca societatea să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă achiziției efectuată de la furnizorul SC Y SRL.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, contrar susținerilor contestatorului, simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile și pentru care deține o factură fiscală, nu constituie și o prezumție a realității tranzacției desfășurate și totodată a utilizării în scop economic a bunului achiziționat.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale O.G. nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.14 alin.(2) stipulează: *“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”*, coroborate cu prevederile pct.46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum

acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.

Potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept.

Referitor la invocarea faptului că sancțiunea neexercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe motiv că furnizorul său a comis anumite nereguli, este contrară jurisprudenței comunitare în materie, se reține faptul că jurisprudența comunitară recunoaște și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, motiv pentru care legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin Hotărârea din 13 februarie 2014 - cauza C - 18/13 Maks Pen, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (paragraful 26).

De asemenea, la paragraful 27 din hotărâre, se reține că, dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă, atunci se aplică și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA. Așadar, în scopul Directivei 2006/112, aceasta trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, organele de soluționare rețin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuiala și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției înregistrată în baza facturii emisă de SC Y SRL.

În temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat 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 formulată de SC X SRL, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ...lei penalități de întârziere, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr.../_____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL din Vladimirescu împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../26.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- AJFP Hunedoara, Activitatea de 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 Arad sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,