

DECIZIE nr. 2329/27.02.2020

privind soluționarea contestația formulată de **Societatea X SRL**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP ... /24.05.2017 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... / 16.12.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A_SLP ... /10.12.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /16.12.2019, prin care s-a transmis DGRFP Timișoara, dosarul contestației formulate de Societatea X S.R.L. în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /02.11.2017 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în considerarea Încheierii penale nr. ... /CP/2019 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosarul nr. ... /97/2019, definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 272 alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 1/2015, a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X SRL

CUI: ...

cu sediul în mun.... , str.... , nr...., jud.Hunedoara

înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /04.05.2017 și la Inspekția Fiscală Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... /04.05.2017.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.03.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare emisă de Administrația Finanțelor Publice Hunedoara în baza Raportului de inspekție fiscală nr.F-HD .../28.03.2017 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina societății suma de lei reprezentând:

-TVA în sumă de lei

-impozit pe profit în sumă de lei

-impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei.

Prin Decizia nr. ... /02.11.2017 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus:

1. suspendarea soluționării contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../28.03.2017 pentru suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei,
- impozit pe veniturile din dividende lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii.

2. respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei.

3. respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei.

Cu adresa nr. A_SLP ... /10.12.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /16.12.2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a transmis DGRFP Timișoara în conformitate cu dispozițiile pct. 14.4 din OPANAF 1/2015 dosarul contestației formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.03.2017, în vederea reluării soluționării pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia, în legătură cu suma de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei,
- impozit pe veniturile din dividende lei,

a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. ... /02.11.2017 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de procedură, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la data reluării procedurii de soluționare a contestației societatea X se află în faliment, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /29.01.2020, a solicitat SP A I.P.U.R.L. să precizeze dacă menține contestația formulată de petenta X

SRL, urmând să depună la dosarul contestației actul prin care a fost numit, conform pct. 2.2 din OPANAF nr. 1/2015.

Cu adresa nr. 206/03.02.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR /10.02.2020, SP A I.P.U.R.L. a precizat că menține contestația formulată de către societatea X SRL, depunând în fotocopie extras din Sentința /F/26.06.2019, prin care judecătorul sindinc a dispus ridicarea dreptului de administrare al debitorului X SRL.

Pe cale de consecință, în cauză sunt îndeplinite dispozițiile pct. 10.9 din OPANAF nr. 1/2015.

Învederăm că din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin.(5), lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, analizate în Decizia nr. ... /02.11.2017 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației în legătură cu suma totală de lei reprezentând: TVA în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei și impozit pe veniturile din dividende lei stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD .../28.03.2017.

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea în totalitate a actului administrativ fiscal contestat, în considerarea următoarelor:

1. Societatea solicită desființarea în totalitate a acesteia cu obligarea organului emitent de a emite o nouă decizie de impunere cu o bază de impozitare corespunzătoare considerând că debitele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de lei s-au datorat faptului ca acestea au interpretat eronat tranzacțiile comerciale cu partenerii societății, au încălcat dispozițiile legale sau le-a interpretat eronat contra intereselor societății.

Totodata, societatea consideră că Decizia de impunere nu este suficient motivată.

Societatea consideră că în mod eronat organele inspecției fiscale au aplicat prevederile art.6 din OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare considerând toate facturile de achiziție a materialelor de construcții ca necorespunzând unor situații reale în lipsa unui control la partenerii respectivi doar conform declarațiilor furnizorilor deoarece cu respectivele achiziții societatea a realizat lucrări pentru care a obținut venituri și că documentele justificative, respectiv, evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Societatea susține că deține facturi a căror realitate nu a fost contestată de organele inspecției fiscale doar concluziile acestora au fost greșite în sensul că nu poate fi în culpă dacă partenerii săi au încălcat legea deoarece nu poate verifica dacă aceștia sunt activi, sau dacă au înregistrat

livrările și au depus declarații considerând concluziile organelor de inspecție fiscală drept subiective și eronate. În acest sens, societatea invocă jurisprudența, susținând că dreptul de deducere trebuie respectat chiar dacă documentele justificative nu îndeplinesc condițiile de formă și că deductibilitatea TVA nu poate fi condiționată de existența altor documente justificative cu excepția facturii fiscale.

2. În ceea ce privește TVA, societatea consideră că organele inspecției fiscale au stabilit eronat bază impozabilă suplimentară în sumă de și TVA aferent în sumă de lei:

-suma reprezentând TVA de lei înregistrată în evidența contabilă pe contul 628 s-a efectuat în baza unor documente -facturi care au obligat partenerii să colecteze TVA și să-l vireze la bugetul de stat susținând ca este necesară o reverificare a societății pentru ca organele fiscale să constate existența documentelor în unele cazuri iar în alte cazuri, respectivele achiziții se înscriu în condițiile prevăzute de lege.

-pentru suma de reprezentând TVA aferentă combustibilului societatea menționează că deține foi de parcurs la sediul societății sau la soferi și că în mod nejustificat nu i s-a acordat drept de deducere pentru această sumă.

-pentru suma de lei reprezentând TVA dedusă aferentă mărfii perisabile aceasta s-a datorat inundațiilor care au avut loc în anul 2014, respectiva marfă fiind asigurată și că a primit de la societatea de asigurări prima de asigurare pentru care a înregistrat și virat obligații la bugetul de stat.

-în ceea ce privește TVA în sumă de aferentă facturilor de achiziție de la parteneri care nu au declarat tranzacțiile și pentru care organele fiscale nu au acordat drept de deducere, constatările inspecției fiscale sunt subiective și eronate în lipsa efectuării unor controale încrucișate la SC SRL, SC COM SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL.

-pentru suma de lei reprezentând TVA aferentă facturii de stornare, societatea consideră că a derulat tranzacții comerciale cu SRL în baza unui contract și că nu a primit factura de stornare.

-pentru suma de lei stabilită suplimentar ca urmare a faptului că societatea a dedus TVA în perioada când acesteia i se retrăsese codul de TVA, aceasta afirmă că nu i-a fost comunicată de către AJFP Hunedoara decizia de anulare a codului de TVA astfel încât în mod legal aceasta și-a dedus TVA aferentă achizițiilor.

-societatea menționează că s-au remediat și deficiențele referitoare la neînregistrarea în evidențele contabile, respectiv în jurnalele de vânzări, a unor facturi fără a specifica despre sumă aferentă TVA stabilită suplimentar este vorba.

-tot fără a specifica suma TVA stabilită suplimentar, societatea afirmă că și constatările organelor de inspecție referitoare la TVA colectată

SRL care nu au declarat tranzacțiile pentru care organele inspecției fiscale au majorat baza impozabilă cu suma de lei în anul 2014, respectiv ...lei în 2015, societatea consideră că a fost cumpărător de bună credință și că materialele achiziționate au fost folosite pentru lucrări de construcții destinate realizării de venituri.

e) pentru anul 2015 aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar aferent foilor de parcurs, societatea susține că acestea sunt la șoferi cât și la societate.

Având în vedere cele ce preced, societatea solicită admiterea contestației, desființarea deciziei de impunere și emiterea unei noi decizii de impunere cu o bază de impozitare corespunzătoare.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../28.03.2017, în care referitor la lei reprezentând: TVA în sumă de lei, impozit pe profit în sumă de lei și impozit pe veniturile din dividende lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD .../28.03.2017, contestată, a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. ... /02.11.2017 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, au consemnat următoarele:

A. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, organele inspecției fiscale au avut în vedere următoarele:

1) Societatea a înregistrat în evidența contabilă aferente anului 2011 achiziții în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu servicii la terti" în suma de lei deducând TVA în suma de lei fără a pune la dispoziția echipei de inspecție documentul justificativ în baza căruia s-a efectuat această înregistrare contabilă. Prin Nota explicativă nr. 81/07.03.2017 reprezentantul societății nu a prezentat documentele justificative în baza cărora s-a întocmit această înregistrarea contabilă și nu a explicat natura acestor cheltuieli astfel că, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 6, alin.(1) și (2) și art.11 din Legea nr.82/1991 – Legea contabilității republicată și a prevederilor art.146, alin.(1), lit.a) și ale art.155 din Legea nr.571 / 2003 privind Codul Fiscal – în vigoare la data efectuării operațiunii și pct.46, alin.(1) din HG44/2003 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal în vigoare la data efectuării operațiunii, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de lei.

2) În cursul lunilor iulie, august, septembrie și octombrie 2014 societatea a înregistrat diverse achiziții de materiale construcții, bunuri și servicii de la societățile furnizoare SRL, COM SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, , SRL, SRL, SRL care nu au declarat

livrarile de bunuri catre X SRL în valoare totală de lei din care baza in suma de lei si TVA dedusa aferenta in suma de lei pentru care exista indicii ca aceste societati nu au furnizat bunuri si servicii catre X SRL, iar societatea nu poate dovedi realitatea si legalitatea achizitiilor, astfel încât a fost diminuat TVA deductibil cu suma de lei in conformitate cu prevederile art.146, alin.(1), lit.a) si ale art.155 din Legea nr.571 / 2003 privind Codul Fiscal in vigoare la data efectuării operatiunii si pct.46, alin.(1) din HG44/2003 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal in vigoare la data efectuării operatiunilor.

B) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende stabilit suplimentar în sumă de lei.

Organele inspecției fiscale au constatat in perioada iulie - octombrie 2014, au fost inregistrate in evidenta contabila plati in numerar in suma de lei, in baza chitantelor intocmite pe o valoare de aproximativ 5.000 lei, decontate din caseria unitatii, din contul 5311 "Casa in lei ", reprezentand plati catre societatile SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, SC , SC SRL, SC SRL, SC SRL reprezentând achiziții de bunuri a caror realitate, nu a putut fi demonstrata deoarece societatile inscrise ca furnizoare in aceste facturi nu au declarat respectivele livrari. Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada condițiilor legale de proveniență a bunurilor și implicit dovada încasării numerarului în sumă de lei de la X SRL de către societățile anterior precizate neputând utiliza în folosul activității economice a numerarului in suma de lei ridicat din caseria unitatii de catre reprezentantul societatii și au aplicat prevederile art.7, alin.(1), pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

C) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei

Din analiza comparativă a datelor înregistrate în evidența contabilă și cele declarate de societate, organele de inspectie fiscală au constatat diferențe între valoarea veniturilor /cheltuielilor /profitului impozabil și impozitul pe profit înregistrat în evidențele contabile ale societății și cel declarat de aceasta prin Declarația 101 după cum urmează:

1) In cursul lunii martie 2011, SC X SRL a inregistrat cheltuieli cu serviciile in debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terti” in suma de lei fără documente justificative astfel, organele inspecției fiscale au majorat baza de impunere pentru impozitul pe profit datorat aferent anului 2011 cu suma de lei si au recalculat impozitul pe profit datorat în conformitate cu prevederile art. 6, alin.(1) si (2) si art.11 din Legea nr.82/1991 Legea contabilitatii republicata, a prevederilor art.19, alin.(1) , ale art.21 alin.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Sesizarea penală nr./09.06.2017 însoțită de Procesul verbal nr. 10138/28.03.2017, având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.03.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.03.2017 contestată pentru un prejudiciu în sumă delei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9, alin. (1), lit. a) lit. b) și lit. c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare finalizării dosarului penal, Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a transmis, în fotocopie:

- Ordonanța de clasare din 11.07.2019 pronunțată în Dosarul nr./P/2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara
- Ordonanța de respingere a plângerii nr./II/2/2019
- Încheierea penală nr. ... /CP/2019 pronunțată în ședința camerei de consiliu din data de 30.10.2019 de către Tribunalul Hunedoara – Secția Penală,

însoțite de punctul său de vedere, astfel că DGRFP Timișoara, ca organ competent conform art. 272 din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 1/2015, a procedat la analizarea dosarului contestației în scopul soluționării acesteia pe fond, în condițiile legii.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) În legătură cu capetele de cerere privind TVA în sumă de lei și lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care petenta a înregistrat aceste cheltuieli și TVA aferentă fără să aibă la bază documente justificative potrivit Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, iar în etapa de urmărire penală și nici în cea procesual penală se constată că nu a fost soluționată acțiunea civilă.

În ceea ce privește Ordonanța de clasare din 11.07.2019 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în dosar nr./P/2017, Ordonanța de respingere a plângerii din 22.08.2019 a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara emisă în dosar nr./II/2/2019

și Încheierea penală nr. ... /CP/2019 din 30.10.2019 pronunțată de Tribunalul Hunedoara – Secția Penală în dosar nr./97/2019, se rețin următoarele:

Soluțiile pronunțate s-au întemeiat pe faptul că marfa achiziționată de la furnizorii la care s-a făcut referire în cele ce preced „s-a făcut dovada că acestea au existat și au fost utilizate la lucrările contractate de firma suspectului dovada în acest sens fiind contractele de lucrări (de ex. contractul de lucrări nr./01.09.2014, factura fiscală .../02.10.2014, factura fiscală .../31.10.2014, lista cu cantitatea de utilaje și echipamente tehnologice, inclusiv dotări).”

De asemenea, instanța penală a statuat următoarele:

„Utilizarea de către reprezentanții SC X SRL a unor facturi ce poartă mențiuni ce nu corespund realității, nu influențează raportul comercial în sens de negotium și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă sau nereală, relevantă fiind achiziționarea de produse la prețul și în cantitatea stipuleată în documentele contabile (Dec. Pen. Nr. 193/A/2015 Secția Penală Curtea de Apel Alba Iulia). **Din probele administrate nu s-a putut stabili dincolo de orice dubiu faptul că suspectul a cunoscut faptul că facturile fiscale înregistrate în contabilitatea societății de care se ocupa aveau caracter fictiv.** În consecință, există o îndoială în formarea convingerii organelor judiciare, această îndoială profită suspectului, astfel încât în mod justificat s-a dispus clasarea în temeiul art. 16 alin. 1 lit. b teza I Cod procedură penală.

(...)

Faptul că cele zece societăți comerciale nu ar fi avut relații comerciale cu societatea nu este suficient pentru a concluziona că intimatul a avut un comportament infracțional dedicat scopului sustragerii de la plata obligațiilor fiscale către bugetul de stat.

Astfel, s-a stabilit cu certitudine că SC X SRL a înregistrat achiziții reale de mărfuri, acestea au fost puse efectiv în circuitul comercial, veniturile au fost fiscalizate și în esență nu există dovezi ale unui comportament evazionist **în sensul legii penale.**”

Pornind de la raționamentul instanței penale conform căruia:

„Chiar dacă societățile comerciale au declarat că nu au avut relații comerciale cu firma administrată în fapt de intimat, acest lucru nu este suficient pentru a se concluziona că bunurile nu au existat faptic sau că SC X SRL nu a desfășurat în fapt activitate comercială reală.

Având în vedere că **bunurile au existat în fapt**, că operațiunile comerciale nu au fost fictive, iar intimatul nu avea potrivit Directivei nr. 2006/112/CE a Consiliului European obligația de a se asigura că furnizorul și-a îndeplinit obligațiile fiscale, constat că achizițiile nu se circumscriu sferei penale (...).”

raportat la faptul că furnizorii nu recunosc tranzacțiile - fapt care este precizat expres atât în Ordonanța de Clasare, cât și în hotărârea penală (din cuprinsul

acestora nerezultând că declarațiile furnizorilor s-ar subscrie unor „declarații mincinoase” care să confirme dincolo de orice îndoială faptul că petenta a realizat nu doar în drept, ci și în fapt achizițiile de la furnizorii în cauză) existând posibilitatea ca achizițiile să fie efectuate de la alți furnizori, neidentificați.

Or, în această ipoteză, achizițiile de la furnizorii care nu le-au recunoscut nici în timpul inspecției fiscale, nici în cadrul procesului penal, pentru care petenta pretinde diminuarea impozitelor și a TVA datorate bugetului de stat, bazat pe faptul că „*bunurile au existat faptic*” conform constatărilor din procesul penal, conduc la imposibilitatea acordării dreptului de deducere a TVA, respectiv a considerării contravalorii achizițiilor ca fiind deductibile la masa profitului impozabil, în considerarea normelor legale speciale din domeniul contabilității, respectiv Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, confirmarea faptului că marfa a existat, implică achiziții a căror **proveniență** nu poate fi demonstrată, sens în care invocăm jurisprudența instanței supreme care în **Decizia nr. 5679/2013** a statuat următoarele:

„Potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) C. fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA.

În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nici o responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

(...)

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

Având în vedere controalele încrucișate către organele fiscale, a rezultat că facturile emise de societățile furnizoare și respectiv livrările efectuate nu s-au confirmat, aceste facturi nu pot fi considerate documente justificative conform dispozițiilor legale arătate mai sus.”

De asemenea, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. **1279/30.03.2017** următoarele:

“Instanța de fond a considerat că acțiunea reclamantei este neîntemeiată, deoarece nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de furnizorii săi, ce au avut un comportament fiscal neadecvat și nici proveniența bunurilor înscrise în facturi.

*Astfel, mărfurile înscrise de cele patru societăți în facturi și care au fost înregistrate în evidența contabilă a recurentei-reclamante nu au fost raportate în totalitate sau chiar deloc prin deconturile de TVA și nu au fost înscrise în declarațiile de livrări/achiziții de bunuri pe teritoriul României; nu a fost declarat impozitul pe profit aferent livrărilor efectuate către SC A. SRL; mărfurile provin de la societăți fantomă care s-au sustras de la control, nu funcționează la sediul social declarat; nu au achitat obligațiile către stat, nu există corelații între achizițiile de mărfuri declarate de furnizorii recurentei și cele declarate de furnizorii furnizorilor, în cazul unor facturi nu este înscrisă adresa furnizorului, recurenta nu a putut prezenta documente care să ateste proveniența legală, pe tot circuitul de tranzacționare al societăților, transportul nu a fost asigurat de recurentă, nu au fost puse la dispoziție documente de conformitate pentru produse, buletine de analiză, deși prin contractele încheiate se prevede această obligație, nu a existat o comisie de recepție a mărfii care să certifice realitatea intrărilor, documentele prezentate de recurentă nu au dovedit că **proveniența** mărfurilor este cea înscrisă în facturile emise de cele patru societăți; mijloacele de transport indicate în documente nu au efectuat niciun transport către recurentă.*

Față de acestea, Înalta Curte apreciază că sentința recurată și actele administrative fiscale atacate sunt legale, în raport de disp. art. 6 alin. (29) din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 21 alin. (4) lit. f), art. 11 alin. (1) C. fisc.

Facturile înregistrate în contabilitatea societății recurente **nu constituie documente justificative**, conform prevederilor legale, deoarece **nu s-a dovedit PROVENIENȚA mărfurilor**, aspecte ce puteau fi constatate cu ușurință de către reclamantă.

Recurenta-reclamantă a fost obligată la plata unui impozit pe profit suplimentar și la accesorii, datorită comportamentului său nediligent și a înregistrării în evidențele contabile a unor facturi ce nu pot fi considerate documente justificative, iar în acest caz, responsabilitatea îi aparține.

(...)

TVA a fost considerată nedeductibilă nu datorită, în principal, datorită **comportamentului fiscal al unora dintre furnizori**, cum susține recurenta-reclamantă, **ci datorită împrejurării că facturile evidențiate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de document justificativ**, iar prin nedeclararea de către furnizori a livrărilor către organul fiscal, nu a intervenit exigibilitatea taxei, adică dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizori plata taxei către buget.

(...)

Cu privire la concluziile CJUE din cauza C-354/03 OPTIGEN, se reține faptul că dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de o altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă.

Or, în prezenta cauză, recurenta-reclamantă putea să cunoască fraudă săvârșită de furnizorii săi, prin mijloacele unei persoane diligente, din moment ce facturile nu conțineau toate elementele sau nu era dovedită proveniența mărfurilor.”

De altfel, așa cum rezultă din cele ce preced, Tribunalul Hunedoara – Secția Penală, administrând probele din dosarul nr./97/2019, a conchis că **„există o îndoială în formarea convingerii organelor judiciare, această îndoială profită suspectului”**, în sensul legii penale neexistând un comportament evazionist, fapt care nu este suficient pentru acordarea exercitării dreptului de deducere a TVA, respectiv a stabilirii cheltuielilor ca deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării obligațiilor fiscale la bugetul consolidat al statului, în lipsa demonstrării provenienței bunurilor achiziționate.

Învederăm că, așa cum rezultă din starea de fapt fiscală, facturile au valori sub 5000 lei, plata acestora realizându-se în numerar, aspect de natură a împiedica posibilele corelații care puteau fi făcute între furnizori și petentă, nedând dovadă de o minimă diligență în achizițiile de bunuri/servicii.

În vederea demonstrării achizițiilor de bunuri cu consecința diminuării obligațiilor fiscale către bugetul de stat, contribuabilii sunt obligați să respecte dispozițiile legale în materie fiscală (citate la secțiunea „În drept” a prezentei), prin prezentarea documentelor justificative impuse de lege, nefiind suficientă faptul că susținerea suspectului este „plauzibilă” - fila 5 din Încheierea penală nr. ... /CP/2019.

De asemenea, faptul că în etapa procesual penal **„s-a făcut dovada că acestea au existat și au fost utilizate la lucrările contractate de firma suspectului dovada în acest sens fiind contractele de lucrări (de ex. contractul de lucrări nr./01.09.2014, factura fiscală .../02.10.2014, factura fiscală .../31.10.2014, lista cu cantitatea de utilaje și echipamente tehnologice, inclusiv dotări).”** nu este în măsură să confere sine qua non caracter deductibil cheltuielilor, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care, în mod constant, ÎCCJ a statuat că **pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea existenței unei legături directe între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul ca serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - **simpla dovedire a existenței unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși, suficientă pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferentă plății făcute pentru respectivele servicii.** -**

a se vedea **Decizia nr. 1831 din 8 iunie 2016 a ICCJ** – în cauza supusă soluționării nefiind demonstrată legătura directă între serviciile achiziționate (nerecunoscute de furnizorii indicați de petentă) și contracte de lucrări ulterioare.

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

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

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că:

a) În cursul lunii martie 2011, X SRL a înregistrat cheltuieli cu serviciile în debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terți” în sumă de lei, exercitându-și totodată dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de **lei**, fără a pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele justificative în baza cărora s-a efectuat aceasta înregistrare contabilă.

b) În anii 2014 și 2015 petenta a înregistrat diverse achiziții de materiale construcții, bunuri (articole de îmbrăcăminte și menaj) sau servicii de la societăți furnizoare care nu au confirmat tranzacțiile și nu au declarat livrarile către X SRL în valoarea totală de lei, respectiv TVA aferentă în sumă de **lei**.

Pentru aceste achiziții nu au fost prezentate ordine de deplasare, avize de expediție, comenzi, situații de lucrări sau contracte, de asemenea nu au fost numite persoanele de contact din partea societăților furnizoare care să justifice precizările reprezentantului societății, iar în urma demersurilor efectuate de organele de inspecție fiscală, acestea au constatat că furnizorii SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL nu au confirmat existența unor relații comerciale cu X SRL, nu coincid modelele de facturi și plaja de numere înregistrate la contestatară cu cele transmise de către societățile mai sus indicate și că facturile respective au fost achitate cu numerar.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) în materia **impozitului pe profit**, pe perioada supusă verificării sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în virtutea principiului general de drept *tempus regit actum*, astfel:

“ART. 19 REGULI GENERALE

(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

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

coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004:

„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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.*

- prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

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

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

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

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că singurele documente justificative prezentate de petentă în susținerea afirmațiilor sale sunt facturile în legătură cu pct. b) pe care furnizorii nu le recunosc, în timp ce în legătură cu starea de fapt fiscală de la **pct. a)** X SRL a înregistrat cheltuieli cu serviciile în debitul contului 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terți” în sumă de lei, exercitându-și totodată dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de lei, **fără a pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele justificative** în baza cărora s-a efectuat aceasta înregistrare contabilă.

Or, așa cum rezultă din normele legale precitate, legiuitorul a condiționat recunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la masa profitului impozabil – cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat – de îndeplinirea cumulativă a condițiilor exprese stipulate la pct. 48 H.G. nr.44/2004.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că în îndeplinirea atribuțiilor de serviciu, respectiv a respectării principiilor generale fiscale (dreptul de apreciere, rolul activ), organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea furnizorilor SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SC SRL, SRL, constându-se următoarele:

În legătură cu **Societatea SRL** s-au constatat următoarele:

Această firmă și-a îndeplinit obligațiile declarative în lunile în care petenta pretinde că a efectuat achiziții de la aceasta, însă în declarații nu se regăsesc livrări către firma petentă.

De asemenea, verificând facturile ce poartă antetul SRL, s-a constatat că pentru societatea furnizoare este înscrisă Banca ... Unirii, cu

indicarea unui cont, în condițiile în care firma SRL figurează în baza de date ANAF cu conturi deschise doar la unitatea bancară ... SA București.

Valoarea înscrisă în facturile prezentate (40) este de 4.900 lei, fiind emise în perioada 01.07.2014 – 29.09.2014, fiind decontate integral în aceeași zi.

Potrivit explicațiilor date prin Nota explicativă, aprovizionarea cu produse destinate magazinului au fost aprovizionate din complexul de delegatul , fără a se prezenta ordine de deplasare și avize de însoțire a mărfii în condițiile în care magazinul petentei este în județul Arad și potrivit REVISAL, dl. nu figurează ca salariat la niciuna dintre societăți.

În legătură cu SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, **SC** SRL, SRL, s-au constatat următoarele:

Prin răspunsurile transmise de firmele mai sus precizate, acestea **nu au confirmat** existența unor relații comerciale cu petenta X SRL

Astfel, societatea SRL a precizat că „X SRL nu figurează ca beneficiar al serviciilor lor și că de 3 (trei) ani au descoperit că pe piață circulă facturi cu datele de identificare ale COM SRL. În legătură cu acest fapt au fost supuși mai multor controale ANTIFRAUDĂ Deva și București și au dat mai multe declarații la organe de poliție.”

De asemenea, urmare transmiterii modelului de facturi utilizat de societatea SRL și plajei de numere alocate a rezultat că modelul facturilor înregistrate de petentă nu coincide cu modelul utilizat de SRL, nefind incluse în plaja de numere ce a fost utilizată de această firmă.

Referitor la facturile în care la furnizor este înscrisă societatea SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că au înscrise valori de aproximativ 4.700 lei, plata a fost în numerar la data emiterii facturilor, petenta neprezentând situații de situații de lucrări pentru a proba în ce au constatat aceste lucrări, locația și beneficiarul final.

Prin adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... /20.12.2016, societatea SRL a precizat că între cele două societăți „**nu au existat niciodată relații comerciale**”.

Referitor la facturile în care la furnizor este înscrisă societatea SRL, starea de fapt fiscală constatată este similară celei de la firma SRL - petenta neprezentând situații de situații de lucrări pentru a proba în ce au constatat aceste lucrări, locația și beneficiarul final.

De asemenea, urmare transmiterii modelului de facturi utilizat de societatea SRL și plajei de numere alocate a rezultat că modelul facturilor înregistrate de petentă nu coincide cu modelul utilizat de SRL, nefiind incluse în plaja de numere ce a fost utilizată de această firmă.

În legătură cu furnizorul **SRL**, inspecția fiscală cu adresa nr. HDG_AIF ... /05.12.2016, i-a solicitat acestuia informații pe relația cu petenta, rezultând X SRL nu a fost și nu este client al SRL din București.

De asemenea, urmare transmiterii modelului de facturi utilizat de societatea SRL și plajei de numere alocate a rezultat că modelul facturilor înregistrate de petentă nu coincide cu modelul utilizat de SRL, nefiind incluse în plaja de numere ce a fost utilizată de această firmă.

Referitor la achizițiile de materiale de construcții de la firma **SRL** din București, această firmă a comunicat inspecției fiscale faptul că nu a derulat relații comerciale cu firma X SRL, rezultând de asemenea că modelul facturilor înregistrate de petentă nu coincide cu modelul utilizat de SRL, nefiind incluse în plaja de numere ce a fost utilizată de această firmă.

În legătură cu achizițiile de servicii de hidro – termoizolații de la firma **SRL**, organele de inspecție fiscală au constatat că nici această firmă nu a confirmat tranzacții cu petenta, rezultând de asemenea că modelul facturilor înregistrate de petentă nu coincide cu modelul utilizat de SRL, nefiind incluse în plaja de numere ce a fost utilizată de această firmă.

În mod similar, în cazul firmelor **SRL**, **SRL**, **SRL** s-a constatat aceeași stare de fapt fiscală – nu sunt recunoscute tranzacțiile cu petenta, facturile prezentate de petentă fiind diferite față de modelul utilizat de aceste firme, neputând fi stabilite corelații între numerele facturilor prezentate de petentă și plaja de numere utilizată de acestea.

Învedereăm că firmele mai sus enumerate, în legătură cu care petenta a prezentat facturi emise de acestea, cu consecința diminuării sumelor datorate bugetului general consolidat al statului, nu au confirmat livrări către petentă nici în etapa de urmărire penală, nici în cadrul procesului penal.

Mai mult, învedereăm că prestările de servicii au un regim fiscal special, legiuitorul impunând o serie de condiții / obligații în sarcina contribuabililor care își diminuează masa profitului impozabil, în acest sens fiind pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 care stipulează:

„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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să*

se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

- *prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”*

Or, petenta nu a prezentat alte documente de natura celor enumerate de legiuitor, în afara facturilor care nu sunt recunoscute de furnizorii indicați în cuprinsul acestora, valorile înscrise fiind mai mici de 5000 lei, iar plata fiind făcută prin numerar, fără implicarea vreunei entități bancare care să certifice plățile și respectiv părțile care au făcut, respectiv au primit banii.

Tot în sfera preșetărilor de servicii, invocăm considerentele prezentate jurisprudența constantă a instanței supreme, care reprezintă izvor interpretativ și care este în sensul celor arătate de organul competent în soluționarea contestației, astfel:

§ prin Decizia nr. **1325/2012**, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

§ conform considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. **1261/12.03.2014**, rezultă că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...].”

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

§ de asemenea, se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr. /**16.02.2016**, respectiv:

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

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

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

În concluzie, se reține că petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că au fost respectate prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță, aplicabilă în mod similar și achizițiilor de bunuri. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectului prezentei decizii, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au constatat că pentru bunurile achiziționate de petentă pentru care și-a exercitat dreptul de deducere petenta nu a făcut dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza **C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA** care la paragraful 46 dispune:

„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). **Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).**”

Pe cale de consecință, susținerile petentei din contestația formulată în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, nu sunt confirmate în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă solicitate de organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului activ.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, **Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. /2016** că „*pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).*”

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

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

Sintetizând cele mai sus prezentate rezultă că:

- petenta nu deține documente justificative (facturi fiscale) care să probeze achizițiile efectuate;
- exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu a intervenit, societățile înscrise în facturi nu au colectat TVA în legătură cu care petenta și-a exercitat dreptul de deducere (fiind încălcat chiar principiul neutralității taxei) deoarece nu au livrat bunuri și nu au prestat servicii pentru X SRL;
- cheltuielile cu bunurile și serviciile înregistrate în evidența financiar – contabilă a petentei, nu sunt probate cu documente legale de achiziție, furnizorii înscrși în facturile fiscale prezentate de petentă, nerecunoscând tranzacțiile cu societatea X SRL.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.03.2017 emisă de Administrația Finanțelor Publice Hunedoara pentru suma totală de ... **lei reprezentând: lei taxa pe valoarea adăugată și lei impozit pe profit**, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

B) În legătură cu capătul de cerere privind impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe dacă X SRL datorează impozit pe veniturile din dividende în condițiile în care aceasta nu face dovada că sumele ridicate din casierie de reprezentantul petentei au fost utilizate pentru desfășurarea activității sale, iar în etapa de urmărire penală și nici în cea procesual penală se constată că nu a fost soluționată acțiunea civilă în legătură cu această obligație fiscală.

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

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

În fapt, în perioada iulie - octombrie 2014, au fost înregistrate în evidența financiar - contabilă a petentei plăți în numerar în sumă de lei, în baza chitanțelor întocmite pe o valoare de aproximativ 5.000 lei, decontate din casieria unității, din contul 5311 “Casa în lei”, reprezentând plăți către societățile SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL, SRL reprezentând achiziții de bunuri, pentru care nu a fost demonstrată realitatea deoarece societățile înscrise ca furnizoare în aceste facturi nu au declarat respectivele livrări.

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a făcut dovada condițiilor legale de proveniență a bunurilor și implicit dovada încasării numerarului în sumă de ... lei de la X SRL de către societățile anterior precizate neputând utiliza în folosul activității economice a numerarului în suma de lei ridicat din casieria unității de către reprezentantul petentei și au aplicat prevederile art.7, alin.(1), pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (.... lei x 100/84 x 16% = lei).

În drept, în speță sunt aplicabile art. 7 alin. (1) pct. 12 și art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.[...]

Art. 67 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor”.

Din analiza prevederilor legale mai sus enunțate se reține că legiuitorul a prevăzut că dividendele reprezintă o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 din Codul fiscal, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că din casieria societății petente au fost ridicate sume de bani cu scopul efectuării unor plăți către furnizori care, raportat la constatările și considerentele de la punctul precedent, nu au recunoscut că ar fi emis facturile în cauză și pe cale de consecință nici plățile pe care reprezentantul petentei afirmă că le-a realizat către acestea.

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

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Prin prisma jurisprudenței instanței supreme invocate punctual la cap. privind impozitul pe profit și TVA, a rezultat că petenta nu deține mijloace de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală, facturile emise de societățile furnizoare indicate de petentă și respectiv livrările efectuate nu s-au confirmat, aceste facturi neputând fi considerate documente justificative conform dispozițiilor legale arătate în cele ce preced, reluarea întregii motivări apărând ca redundantă.

Învedereăm că Înalta Curte de Casație și Justiție a împărtășit opinia conform căreia în situația ridicării unor sume de bani din casieria societății, în lipsa probării folosirii acestora în scopul desfășurării activității societății - sarcină ce revine contribuabilului, stabilirea unui impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice este corectă și legală. Astfel, în **Decizia nr. 488/2019**, s-au statuat următoarele:

„Potrivit dispozițiilor art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dividendele reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Conform tezei finale a aceluiași articol, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, suma respectivă este considerată dividend.

În cauză, în urma inspecției fiscale s-a constatat că în luna septembrie 2014, asociatul unic al societății A. SRL a ridicat suma de 136.246 RON din casieria societății, în vederea achitării unor diverse cheltuieli, fără a justifica cu documente că suma respectivă a fost utilizată în scopul desfășurării activității economice a societății.

În contextul arătat, întrucât suma în discuție a fost plătită asociatului unic și nu s-a făcut dovada folosirii acesteia în scopul desfășurării activității societății, deși sarcina dovedirii acestui aspect revine contribuabilului, în mod corect instanța de fond a făcut aplicarea

în speță a dispozițiilor legale anterior menționate și a apreciat că această sumă trebuie considerată dividend.”

Pe cale de consecință, sumele ridicate de reprezentantul X SRL reprezintă sume ridicate în scopul personal al persoanei fizice care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende, conform prevederilor art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X SRL pentru suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.03.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare emisă de Administrația Finanțelor Publice Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.03.2017 pentru suma totală de lei, reprezentând:

- TVA în sumă de lei;
- impozit pe profit în sumă de lei,
- impozit pe veniturile din dividende lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- SPA I.P.U.R.L.
- AJFP Hunedoara, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 1/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,