

DECIZIA nr. 824 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
societatea XX S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice X cu adresa nr. X/2015, completata cu adresa nr. X/2015, inregistrate la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015 si nr. X/2015, cu privire la contestatia formulata de societatea XX S.R.L. avand CUI XX, cu sediul in jud. X, formulata prin imputernicitul X in baza procurii autentificate sub nr. X/2015, depusa in original la dosarul contestatiei prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2015, il constituie anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-Y X/2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice X in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-Z X/2015, remisa sub semnatura in data de 06.05.2015, pentru obligatii suplimentare stabilite in suma totala de **X lei**, reprezentand:

- | | |
|---|-------|
| - impozit pe profit stabilit suplimentar | X lei |
| - TVA stabilita suplimentar | X lei |
| - accesorii aferente debitelor suplimentare | X lei |

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea **XX S.R.L.**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata XX S.R.L. solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-Y X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-Z X/2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de **X lei**.

In sustinerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

1. Invocarea nerespectarii procedurii efectuării inspectiei fiscale

Societatea invoca nerespectarea procedurii de efectuare a inspectiei fiscale, de intocmire si comunicare a actelor administrative, dupa cum urmeaza:

- avizul de inspectie fiscala a fost comunicat la inceputul inspectiei fiscale si nu cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale, in conditiile in care nu s-a efectuat nici imediat urmare a unui control inopinat sau incrucisat;

- durata inspectiei fiscale a depasit termenul legal de trei luni, fiind derulata in perioada 04.11.2014 - 30.04.2015. Vatamarea suferita consta in calculul accesoriiilor si pentru perioada de 2 luni si 26 de zile cu care termenul de efectuare a inspectiei fiscale a fost depasit;

- decizia de impunere din 05.05.2015 nu a fost comunicata in termenul legal de 30 de zile, de la data incheierii controlului fiscal, data incheierii controlului fiscal fiind initial 07.01.2015, raportat la faptul ca procedura finalizarii inspectiei fiscale nu se poate realiza decat odata;

- raspunsul la punctul de vedere formulat cu ocazia discutiei finale este nemotivat;
- nu le-a fost comunicat modul de calcul al accesoriilor, ceea ce le ingreuneaza modul de formulare a contestatiei;

2. Pe fond

Tratamentul fiscal aplicat de organele fiscale, ca urmare a identificarii unor nereguli la nivelul furnizorilor, nu ii este aplicabil deoarece nu s-au identificat deficiente care sa ii fie imputabile in mod direct, art. 12 din Cod pr. Fisc. instituind prezumtia de buna credinta pentru orice contribuabil. Se invoca si practica Curtii Europene de Justitie in acest sens.

Se anexeaza contestatiei documentele mentionate in Opis, respectiv contracte, facturi, anexe facturi, note de receptie, documente de plata ce totalizeaza 107 pagini.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice X au efectuat in perioada 04.11.2014 - 30.04.2015, o inspectie fiscala la XX S.R.L., avand ca obiectiv verificarea impozitului pe profit datorat pentru perioada 30.08.2012 - 30.09.2014 si a taxei pe valoarea adaugata datorata pentru perioada 24.09.2012 - 30.09.2014.

In baza unei adrese primite din partea ANAF - Directia Regionala Antifrauda X, s-a efectuat un control inopinant la societate in urma caruia s-a demarat inspectia fiscala.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-Y X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-Z X/2015, organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de **X lei** compuse din impozit pe profit suplimentar, TVA suplimentara si accesorii aferente acestora, pentru deficiențele constatate si comportamentului fiscal al furnizorilor contestatarei SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL, mentionandu-se furnizorii si suma cheltuielilor/TVA neadmisă la deducere aferenta facturilor emise de acestia, astfel:

Furnizorul	Chelt nedeductibile	I.P. Suplimentar 16%	TVA neadmis la deducere
SC X SRL			
SC X SRL			
SC X SRL			

In RIF-ul din 05.05.2015, pentru fiecare furnizor s-au mentionat urmatoarele constatari:

1. SC X SRL

- nu a depus declaratia 394 pe trim. IV 2012, iar decontul de TVA depus pe trim. IV 2012 nu are inscrisa nici o suma, nu a declarat livrari catre contestatara;
- relatiile s-au desfasurat in baza contractului nr. X/2012 in perioada octombrie-noiembrie 2012;
- pentru bunurile din facturile avand ca emitent SC X SRL s-au intocmit note de receptie, fiind achizitionate usi metalice, accesorii pentru fabricare usi, si ferestre;
- facturile au fost inregistrate in contabilitatea contestatoarei si au fost achitate prin ordinul de plata nr. 26/07.02.2013;

- achizițiile s-au declarat de contestată prin declarația 394;
- din accesarea aplicației Phoenix-ANAF a rezultat că urmare unei cercetări la fața locului efectuat de inspectori din cadrul DGFP X s-a întocmit procesul verbal nr. X/2012 iar din 18.07.2013 furnizorul a fost declarat inactiv;
- din accesarea aplicației Phoenix-ANAF a rezultat că Garda Financiară X a întocmit, în 13.08.2013, o sesizare penală împotriva furnizorului pentru sustragere de la control,

2. SC X SRL

- în luna martie 2013 s-au achiziționat de la acest furnizor materiale și servicii construcții în baza facturilor emise;
- facturile au fost înregistrate în contabilitatea XX SRL, relațiile s-au desfășurat în baza contractului nr. X/2013 în luna martie 2013;
- achizițiile au constat în lucrări de construcții și materiale pentru renovarea sediului social, ce are numai 22,6 metri pătrați. În devizul de lucrări sunt menționate utilizarea unor materiale în suprafața sau cantitate mult mai mare decât cea a spațiului respectiv (gresie 210 mp, plăci rigips 250 bucăți a 2,4 metri pătrați fiecare etc);
- furnizorul a declarat prin Declarația 394 depusă pentru luna martie 2013 livrările facturate către contestată;
- în baza unui proces verbal din 17.09.2014 furnizorul a fost declarat inactiv începând cu data de 14.11.2014;
- prin Procesul verbal nr. X/17.12.2014 a fost estimat un prejudiciu produs bugetului statului de furnizor în suma de X lei, fiind întocmită plângere penală;

3. SC X SRL

- în perioada aprilie - iunie 2013 s-au achiziționat de la acest furnizor accesorii pentru fabricare uși recepționate cu NIR și prestări servicii, în baza facturilor emise;
- relațiile s-au desfășurat în baza contractelor nr. x/25.03.2013, X/25.03.2013;
- contestatarea a înregistrat în contabilitate achizițiile respective și le-a declarat prin Declarația 394;
- în Declarația 394 depusă pentru trim. II 2013 furnizorul nu a declarat livrări către contestată;

Prin nota explicativă dată de administratorului contestatei, domnul Aslan Konukman, acesta a declarat în legătură cu amenajarea sediului firmei că "utilizarea integrală a spațiului permitea amenajarea unui showroom și a birourilor din X a condus la renovarea și reamenajarea unui spațiu amplu" și alte răspunsuri incomplete precum "Nu cunosc", "Nu îmi amintesc".

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015 AJFP X comunică că în cauză supusă soluționării nu s-a întocmit sesizare penală.

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

Cu privire la excepțiile de procedură invocate de contestată

Cauza supusă soluționării este dacă viciile de procedură invocate de contestată pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

Se retine ca in cauza s-a efectuat o inspectie fiscala partiala, in perioada 04.11.2014 - 30.04.2015, ulterior unor controale inopinate efectuate de DGAF-DRAF X conform P.V. nr. X/12.05.2014 si nr. X/2/14.05.2015 si de AJFP X conform P.V. nr. 723/24.10.2014, urmare carora s-a propus si aprobat efectuarea inspectiei fiscale.

Avizul de inspectie s-a emis si comunicat in data 04.11.2014, in baza controalelor inopinate mentionate, facandu-se aplicarea art. 102 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Art. 102 Comunicarea avizului de inspectie fiscală
(1) Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:
a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.
[...]
(3) Avizul de inspectie fiscală se comunică la începerea inspectiei fiscale în următoarele situații:
b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspectiei fiscale;”

Se retine ca avizul de inspectie fiscala s-a comunicat la data inceperii inspectiei pe motivul ca aceasta s-a dispus urmare unor controale inopinate, ca nu sunt prevederi exprese legale care sa sanctioneze cu nulitatea nerespectarea unui anumit termen de comunicare a avizului de inspectie fiscala anterior inceperii inspectiei fiscale, ca nu se invoca de contestatara suferirea unei vatamari ce nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului, conform prevederilor art. 175 din Noul Cod de procedura civila aprobat prin legea nr 134/2010, potrivit carora:

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură
Nulitatea condiționată
(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.
(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

Potrivit art. 101 alin. (2) si art. 102 alin. (5) din Codul de procedura fiscala:
“Art. 101 Avizul de inspectie fiscală
(2) După primirea avizului de inspectie fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspectiei fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspectiei fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspectia fiscală.”
“Art. 102 Comunicarea avizului de inspectie fiscală
[...]
(5) Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscală prevăzut la alin. (1).”

Astfel contribuabilul avea posibilitatea sa renunte la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscală sau sa solicite amânarea datei de începere a inspectiei fiscale. Nesolicitarea amânării datei de începere a inspectiei fiscale echivaleaza cu renuntarea la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscală.

În privința duratei efective a inspecției fiscale, așa cum este menționată în RIF-ul din 05.05.2015, drept 04.11.2014- 30.04.2015, a depășit durata stabilită de trei luni prevăzută de art. 104 din OG nr. 92/2003:

“Art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”

Așa cum prevede textul de lege, termenul de trei luni privind durata inspecției fiscale este un termen prestabilit, estimat inițial pentru durata în care se va efectua inspecția fiscală, și nu un termen efectiv care depinde de împrejurările fiecărui caz. În practică durata efectivă a inspecției poate să fie mai mică sau mai mare decât durata estimată inițial. În fapt, așa cum arată și contestatara, în luna ianuarie 2015 s-a prezentat societății un proiect de RIF, dar urmare a punctului de vedere exprimat de societate în 14.01.2015 s-a procedat de echipa de inspecție la reanalizarea aspectelor ridicate, întocmindu-se în 30.04.2015 P.V. nr. X/30.04.2015 și luându-se administratorului societății o nouă notă explicativă.

Societatea invocă drept vătămare suferită calculul accesoriilor la debitele stabilite suplimentar, pentru perioada de 2 luni și 26 de zile cu care s-a depășit nemotivat durata de trei luni maxime a inspecției fiscale, fără a indica conținutul acestor accesorii.

Se reține că accesoriiile s-au calculat pentru perioada de până la 15.01.2015, astfel nu s-au calculat accesoriiile invocate de contestatoare ce ar constitui vătămarea suferită, vătămarea invocată neexistând în fapt.

În privința celorlalte excepții invocate se reține:

- decizia a fost comunicată în termenul de 30 de zile de la data încheierii inspecției fiscale, respectiv s-a comunicat în data de 06.05.2015, data încheierii inspecției, așa cum susține și contestatara la excepția tratată anterior, fiind 30.04.2015;

- răspunsul la punctul de vedere al contribuabilului prezentat în capitolul VI al RIF-ului din 05.05.2015 este motivat în drept și în fapt;

- accesoriiile sunt prezentate atât în RIF cât și în decizia de impunere individualizată pe surse iar contestatara nu face dovada proiectului de RIF ce i-a fost prezentat, prin urmare susținerile că i-ar fi fost prezentat un proiect de RIF ce nu prevedea calculul accesoriilor pe surse nu sunt susținute de nici o dovadă în acest sens.

În drept, potrivit art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;
b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) *motivele de fapt*;

f) *temeiul de drept*; [...]”.

“Art. 46. – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu**

exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), **atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu**".

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, X, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C, Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, X, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Rezultă că pretenția contestatoarei ca decizia de impunere să fie considerată nulă pe motive de nerespectare a procedurii efectuării inspecției fiscale, pe lângă faptul că **excede cadrulul legal aplicabil**, organele de inspecție fiscală nefiind ținute să facă din actele administrative emise în aplicarea legii fiscale veritabile studii/articole științifice în materia dreptului fiscal, nici **nu are o justificare reală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat atât în decizia de impunere cât și în RIF-ul din 05.05.2015 articolele de lege aplicabile cât și raționamentele pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale** pe perioada supusă inspecției fiscale.

Totodată contestarea nu aduce argumente întemeiate privind **aratarea și demonstrarea existenței vătămării suferite**, societatea cunoscând pe deplin poziția organelor de inspecție fiscală, așa cum reiese din motivarea contestației ce face obiectul prezentei decizii.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația XX S.R.L. este vădit neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.

2. Cu privire la obligatiile suplimentare stabilite in suma totala de X lei, reprezentand:

- impozit pe profit stabilit suplimentar	X lei
- TVA stabilita suplimentar	X lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile si TVA nedeductibila, pe motiv ca operatiunile inregistrate nu au fost reale avand in vedere deficientele constatate si comportamentul fiscal al furnizorilor, in conditiile in care afirmatiile contestatarei nu sunt sustinute cu documente doveditoare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit ca achizițiile efectuate de la trei furnizori nu sunt aferente veniturilor impozabile si operatiunilor impozabile ale societatii avand in vedere deficientele constatate la nivelul societatii, deficientele facturilor de achizitie si comportamentul fiscal al furnizorilor.

In drept, legislatia comunitara se aplică cu prioritate față de dreptul intern. Constituția României prevede la alin. 2 al art. 148 intitulat "Integrarea în Uniunea Europeană":

"(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare."

În aceasta privinta printre reglementarile europene se numără A Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: inlocuita cu Directiva CE nr. 112/2006.

În interpretarea si aplicarea acestor reglementări Curtea Europeana de Justitie (CEJ) a emis Decizii în cauze ce au avut ca obiect aplicarea legislației europene privind TVA inclusiv fraudă la TVA. Cazuistica prezentată mai sus se circumscrie și deciziei emise de Curtea Europeana de Justiție în dosarele C-439/04 și C-440/04 (cauzele conexe Axel Kittel și Recolta Recycling) care stipulează următoarele: în cazul în care se constată că, având în vedere factori obiectivi, livrarea de bunuri este efectuată către o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o tranzacție în legătură cu fraudarea taxei pe valoarea adăugată, revine în competența autorităților naționale să refuze dreptul de deducere persoanei impozabile cumpărătoare.

Conform deciziei Curții Europene de Justiție Bonik Eood C 285/11 pct. 39 „de asemenea, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa participă la o acțiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, 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 acesta în aval (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior KITTEL și RECOLTA RECYCLING, pct. 56). În schimb dacă, ținând cont de factorii obiectivi se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă, care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile, dreptul de deducere”,

- in cauza MAHAGEBEN - DAVID (cauzele conexe- C-80/11, C-142/11) , pct.46, s-a stabilit: „Astfel o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul

Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval”,

Conform **Deciziei Curții Europene de Justiție în cazul C-255/02 Halifax & Others**, în situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele :

-atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;

-tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;

-orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, și situația «normală» care ar fi existat în prezența acestui artificiu va fi restabilită;

În ceea ce privește jurisprudența Curții Europene de Justiție, menționăm că România, în calitate de stat membru al Uniunii Europene, și-a asumat, de la data aderării, obligația de a respecta jurisprudența Curții Europene de Justiție, conform Tratatului de aderare.

La art. 2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr. 157/2005, se prevede că *“de la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții sunt obligatorii pentru România (...) și se aplică în acest stat în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act”*.

De asemenea, în dreptul intern se prevede:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare:

“Art 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”;

“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.”

“Art. 145 (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;”

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către

o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155,”

“Art. 155 Facturarea

[...]

(19) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate,”

OG 92/2003 Codul de procedură fiscală:

„Art. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”;

„Art. 15 *Eludarea legislației fiscale*

(1) În cazul în care, eludându-se scopul legii fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.”

„Art. 65 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Se retine ca nu este admisibila deducerea cheltuielilor si taxei aferente unor operatiuni nereale, chiar si in cazul in care contribuabilul nu a stiut ca participa la o fraudă, dar ar fi trebuit sa stie.

O prima deficiența constatata de organele de inspectie fiscala consta in faptul ca in majoritatea facturilor emise de cei trei furnizori nu sunt mentionate bunurile facturate, existand doar o mentiune ca acestea sunt specificate in anexa, fara ca in facturi sa se prevada numărul de pagini pe care le conține factura și numărului total de poziții cuprinse în factura respectivă.

Potrivit pct. 74 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, date in aplicarea art. 155 din Codul fiscal:

“74. (1) În situația în care denumirea bunurilor livrate/serviciilor prestate nu poate fi înscrisă pe o singură pagină, elementele prevăzute la art. 155 alin. (19), cu excepția informațiilor prevăzute la art. 155 alin. (19) lit. h) - j) și l) - p) din Codul fiscal, se înscriu numai pe prima pagină a facturii. În această situație este obligatorie înscrierea pe prima pagină a facturii a numărului de pagini pe care le conține factura și a numărului total de poziții cuprinse în factura respectivă.”

Astfel se constata ca legea nu permite ca denumirea bunurilor livrate/serviciilor prestate si datele despre acestea sa fie trecute intr-o anexa, din moment ce prevede ca denumirea bunurilor este un element obligatoriu al facturii iar in cazul in care aceste denumiri nu incap pe prima pagina a facturii se continua scrierea lor pe alte pagini ale facturii, cu obligatia mentionarii pe prima pagina a numarului de pagini pe care le are factura si a numarului total de pozitii.

Facturile in cauza nu respecta prevederile art. 155 alin. (19) lit. h) din Codul fiscal, necuprinzand denumirea bunurilor livrate/serviciilor prestate, a numarului de pagini pe

care le are factura si a numarului total de pozitii. Astfel, din raportarea la prevederile art. 146 din Codul fiscal, care conditioneaza dreptul de deducere a taxei de detinerea de facturi emise în conformitate cu prevederile art. 155, rezulta ca societatea **nu** are drept de deducere a taxei din facturile intocmite cu nerespectarea art. 155 din Codul fiscal.

In privinta impozitului pe profit, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal:

“(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”;

ori facturile nefiind intocmite potrivit legii nici cheltuielile inregistrate in contabilitate pornind de la aceste facturi nu sunt cheltuieli deductibile.

O alta deficiente constatata este aceea a utilizarii pentru spatiul de numai 22 metri patrati detinut in localitatea X, str. Calea Xlor, nr. 40, a unor cantitati de materiale de constructii ce depasesc cu mult necesarul renovarii unui spatiu de o asemenea suprafata, respectiv vopsea lavabila 52 buc a 15 litrii, adeziv 135 bucati a 25 kg, profil UW rigips 588 bucati a 3 metri si celelalte materiale mentionate in devizul de lucrari.

Pe langa aceste deficiente sunt incidente in cauza comportamentul fiscal al furnizorilor, care fie nu au declarat livrarile catre societate fie le-au declarat dar nu au achitat taxele aferente, ulterior nemaidepunand declaratii fiscale, neprezentandu-se la control si avand intocmite sesizare penala pentru evaziune fiscala.

Faptul ca urmare explicatiilor solicitate, administratorul societatii fiind intrebat cum se efectuau comenzile catre furnizori, cum se livra marfa si cine efectua transportul, care erau persoanele de legatura din partea furnizorilor, raspunde “nu cunosc”, “nu imi amintesc” constituie elemente obiective care atesta ca acesta a participat sau stia ca participa la o fraudă, caci un administrator al unei societati comerciale trebuie sa cunoasca cum se facea comanda si aprovizionarea bunurilor, care erau persoanele de contact din partea furnizorilor, deoarece are ca atributii conducerea si reprezentarea societatii in relatiile cu tertii. Numai in cazul in care aceste operatiuni nu s-au desfasurat de fapt, administratorul nu avea cum sa cunoasca sau sa-si aminteasca modul in care s-a efectuat comanda si aprovizionarea bunurilor, in conditiile in care este mentionat in notele de receptie (NIR) drept primitorul bunurilor.

Din analiza continutului contractelor incheiate cu cei trei furnizori rezulta ca in nici un caz nu este specificat numele, prenumele sau alte date de identificare al reprezentantilor acestora, desi in aceleasi contracte numele administratorului societatii este mentionat. Exista un anumit tipic in cazul mentiunii “marfa conform anexa”, in cazul furnizorilor X SRL si X SRL, chiar si anexa avand in cazul ambilor furnizori un aspect identic, ceea ce atesta o anumita continuitate in derularea operatiunilor.

In privinta comportamentului fiscal al furnizorilor se retine ca acestia nu declara livrarile catre contestatara sau daca le declara nu achita taxele aferente, s-au infiintat in anii 2011 sau 2012, dupa care au avut o perioada scurta de functionare fiind declarate ulterior inactive, nu mai sunt de gasit de organele fiscale, le-au fost intocmite sesizari penale pentru evaziune fiscala.

Apararile contestatarei consta in a sustine ca nu ii este imputabil comportamentul fiscal al furnizorilor si a probarii intrarii in gestiune a bunurilor respective, in acest din urma caz fara a detalia in ce consta aceasta probare. Nu se prezinta fise de magazie sau alte documente in care sa apara bunurile achizitionate si modul de utilizare a

acestora, comisia de receptie este constituita numai din administratorul societatii ce nu cunoaste sau nu isi aminteste despre operatiunile respective, nu se explica utilizarea cantitatilor mari de materiale de constructii ce ar fi fost utilizate la spatiul de numai 22 metri patrati din X. Apararile sunt formulate la modul general, de exemplu "aprovizionarea cu bunuri si servicii de la furnizori a fost efectiva" neexplicandu-se de ce nici unul din cei 24-53 de salariatii nu apare pe notele de receptie sau pe bonuri de consum a materialelor si materiilor prime respective.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), si art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) *datele de identificare a contestatorului;*
- b) *obiectul contestației;*
- c) *motivele de fapt și de drept;*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;* ”

“Art. 213 Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANF 2906/2015, care stipulează:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) ***neintemeiata**, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestatiei in scrisurile doveditoare, organul de solutionare analizand contestatia si in functie **de documentele existente la dosarul cauzei.**

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

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Societatea a invocat în favoarea sa Tocmai de aceea societatea avea cu atât mai mult obligația de a dovedi cu documente corespunzătoare efectuarea transportului intracomunitar.

Cum contestatara nu a depus documente care sa probeze , nu pot fi retinute ca intemeiate argumentele societatii cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind nu se poate retine ca societatea a dovedit o alta situatie decat cea retinuta de organele de inspectie fiscala, privind obligatia colectarii TVA, **contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar in suma de**

Cum argumentele contestatarei nu pot fi retinute ca intemeiate, avand in vedere prevederile legale si considerentele expuse anterior, **contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata in privinta obligatiile suplimentare stabilite in suma totala de X lei, reprezentand:**

- | | |
|---|--------------|
| - impozit pe profit stabilit suplimentar | X lei |
| - TVA stabilita suplimentar | X lei |

3. Cu privire la accesoriile in suma de X lei aferente debitelor suplimentare _____

Avand in vedere ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor se va face aplicarea regulii **“accesorium sequitur principalem”** (accesoriul urmeaza principalului).

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

„Art. 120 Dobânzi

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

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

„Art. 120¹Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Avand in vedere ca prin prezenta decizia se mentine debitul principal generator de accesorii, iar societatea nu contesta modul de calcul al accesoriiilor, aplicandu-se regula “accesorium sequitur principalem” se respinge decizia contestata si in privinta accesoriiilor in suma de X lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. h), art. 145 alin. (1), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; pct 74. al Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 privind aplicarea art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 6, art. 15, art. 43, art. 46, art. 101, art. 102, art. 104, art.119, art.120, art.120¹, art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (1), art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 2906/2014; art. 175 din Noul Cod de procedura civila aprobat prin legea nr 134/2010:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de societatea XX S.R.L. impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF X/2015 pentru obligatii suplimentare stabilite in suma totala de **X lei**, reprezentand:

- | | |
|---|--------|
| - impozit pe profit stabilit suplimentar | X lei |
| - TVA stabilita suplimentar | X lei |
| - accesorii aferente debitelor suplimentare | X lei. |

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Tribunalul X sau Tribunalul X.

Director General,