

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 594 / 2019**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**S.C. .. S.R.L.**  
din comuna ...

Cu adresa nr..... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. .. S.R.L.** din comuna ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-... și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.... emise de reprezentanți ai A.J.F.P. ... – A.I.F..*

**S.C. .. S.R.L.** are domiciliul fiscal în comuna ...este înregistrată la O.R.C. ... sub nr. .... și deține codul unic de înregistrare nr.... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată..... lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată..... lei.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(1) lit.a) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul actului administrativ fiscal, precum și transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actelor atacate - Decizia de impunere nr..... fost comunicată în data de ..., iar contestația a fost depusă în data de ... fiind înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr..... - procedează în continuare la analiza contestației.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:**

*[...]CONTESTAȚIE*

*împotriva Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice nr.F-... si Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F- ..., referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, aferente perioadei 01.01.2013 - 31.12.2014, acte administrative fiscale ce au fost comunicate, sub semnătură de primire, administratorului societății la data de 18.01.2019,*

*Solicităm organului competent sa soluționeze prezenta contestație si prin decizia ce o va pronunța **sa admita prezenta contestatie** si, pe cale de consecința, **sa dispună anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F- ..., referitoare la obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2014**, reprezentând:*

- **Impozit pe profit**, stabilit suplimentar, in cuantum de ... lei/RON
- **Taxa pe valoare adaugata**, stabilita suplimentar, in cuantum de ... lei/RON [...]

*Apreciem ca in mod eronat inspectorii fiscali au stabilit cheltuielile nedeductibile in cuantum de .... lei/RON, ceea ce a determinat creșterea profitului impozabil in suma de ... lei/RON, pentru anul 2013, pentru următoarele considerente:*

**> ... SRL (CUI ...), furnizor:**

- societatea contestatoare a achiziționat marfa (țeava neagra rotunda de diverse grosimi) de la

societatea .... SRL (CUI ....) in valoare de .... lei/RON;

- din facturile de achiziții, notele de receptivitate, fișa contului 6024, rapoartele producției se justifică existent produsele achiziționate;

-documentele financiar - contabile deținute de societate, prezentate și analizate în cadrul inspecției fiscale îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform legii;

-la data contractării mărfii, societatea furnizoare .... SRL (CUI ....) nu era înscrisă în evidențele fiscului ca fiind o persoană juridică inactivă;

-verificarea sursei originare a achiziționării materiei prime (țeava neagră rotundă de diverse grosimi) furnizate societății contestatoare de către ... SRL (CUI ....) nu reprezintă o obligație legală a beneficiarului în cadrul unor relații comerciale, principiul bunei - credințe fiind prezumat;

-răspunderea, indiferent de natura ei juridică, este individuală și nu poate influența înregistrările contabile și raportările fiscale ale unei terți de bună credință;

-în mod eronat, inspectorii fiscali au încadrat suma de ... lei/RON în categoria cheltuielilor nedeductibile, întrucât în conformitate cu art. 21 alin.(1) Cod fiscal ( Legea nr. 571/2003) societatea contestatoare a efectuat cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

>... SRL (CUI ...), furnizor/ prestator:[...]

-Verificarea mijlocului de transport și/sau a personalului angajat sau contractual al societății furnizoare/ prestatoare ... SRL (CUI ...) nu reprezintă o obligație legală a beneficiarului în cadrul unor relații comerciale, principiul bunei - credințe fiind prezumat.

-Răspunderea, indiferent de natura ei juridică, este individuală și nu poate influența înregistrările contabile și raportările fiscale ale unei terți de bună credință.

-La data nașterii și, ulterior, îndeplinirii obligațiilor comerciale contractuale, societatea furnizoare/ prestatoare ... SRL (CUI ...) nu era înscrisă în evidențele fiscului ca fiind o persoană juridică inactivă.[...]

#### **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA Perioada verificată 01.01.2013 - 31.12.2014**

Față de TVA deductibilă în suma de .... lei/RON, la control s-a stabilit TVA deductibilă în suma de ... lei/RON.[...]

**apreciem ca fiind reținută în mod neîntemeiat de către inspectorii fiscali, pentru următoarele considerente:**

-documentele financiar - contabile deținute de societatea contestatoare, prezentate și analizate în cadrul inspecției fiscale, îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform legii;

-la data contractării mărfii, societatea furnizoare .... SRL (CUI ....) nu era înscrisă în evidențele fiscului ca fiind o persoană juridică inactivă;

-Verificarea mijlocului de transport și/sau a personalului angajat sau contractual al societății furnizoare/prestatoare ... SRL (CUI ...) nu reprezintă o obligație legală a beneficiarului în cadrul unor relații comerciale principiul bunei - credințe fiind prezumat.

-Răspunderea, indiferent de natura ei juridică, este individuală și nu poate influența înregistrările contabile și raportările fiscale ale unei terți de bună credință.

-La data nașterii și, ulterior, îndeplinirii obligațiilor comerciale contractuale, societatea furnizoare/ prestatoare ... SRL (CUI ....) nu era înscrisă în evidențele fiscului ca fiind o persoană juridică inactivă.

-Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, toate operațiunile impozabile desfășurate între societatea contestatoare și celelalte două societăți având calitatea de furnizor/prestator au îndeplinit toate condițiile stabilite prin Codul fiscal, art 126;

-Conform art. 150 din Codul fiscal, persoana obligată la plata TVA este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii;

-prin documentele, înregistrările financiar - contabile legal efectuate și declarațiile fiscale cod 394, prezentate inspectorilor fiscali, **societatea contestatoare a dovedit achitarea TVA către cele două societăți obligate la plata taxei pe valoarea adăugată**, și anume: ... SRL (CUI ...), respectiv .... SRL (CUI ...), astfel încât ... SRL nu mai este ținută răspunzătoare, individual și în solidar pentru plata TVA. [...]"

**II. Din Decizia de impunere nr.F-..., respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.F-..., rezultă următoarele:**

"[...] 1 Obligație fiscală principală – Impozit pe profit [...]

Anul 2013 [...]

Urmare inspecției fiscale au fost constatate abateri de la prevederile fiscale aplicabile în materie, care au condus la majorarea bazei impozabile, așa cum se va detalia mai jos:

Astfel, față de profitul impozabil stabilit și raportat de societate prin Declarația privind impozitul pe profit cod 101 întocmită pentru anul fiscal 2013, în suma de .... lei, la control a fost stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei, mai mult cu ... lei, cheltuieli care la control au fost considerate nedeductibile, astfel:

-suma de ... lei reprezintă achiziții de la SC ... SRL (CUI ...) de țeavă neagră rotundă de diverse grosimi.

Astfel, din verificarea efectuată asupra documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală,

respectiv copii de pe facturile de achiziții, note de recepție, fișa contului 6024, rapoarte de producție, societatea nu a putut justifica existența faptică a produselor achiziționate. Astfel, societatea a înregistrat Cheltuieli de ... lei pe baza de înregistrări ce nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

Potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

In ceea ce priveste SC ... SRL, facem urmatoarele precizari:

- la data controlului, SC ... SRL figureaza drept societate radiata: in perioada verificata a avut sediul in Jud. ....

- pentru anul 2013. societatea nu a depus declaratie cod 101 privind impozitul pe profit. Conform bazei de date ANAF, societatea are livrari nedeclarete in suma de ... lei.

In perioada analizata nici un furnizor nu a declarat livrari catre aceasta societate, astfel ca aceasta societate nu justifica livrarile catre societatea verificata, in speta SC ... SRL.

Mentionam ca SC .... SRL a fost supusa inspectiei fiscale de catre organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Craiova, fiind stabilit un prejudiciu transmis institutiilor de urmarire penala in suma de ... lei. Astfel, la control, suma de .... lei a fost considerata cheltuiala nedeductibila conform art. 21 alin 4 lit f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- suma de ... lei reprezinta achizitii de la SC .... SRL reprezentand (CUI ...) inregistrate in contul 624 " Chelt. cu transportul de bunuri si personal" reprezentand servicii transport materiale.

- suma de ... lei reprezinta achizitii de sarma neagra si sarma sudura de la SC ... SRL (CUI ...) inregistrate in contul contabil 371 "... si 3021 "...".

- suma de ... lei reprezinta achizitii de la SC ... SRL (CUI 30482017) inregistrate in contul 611 "Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile", reprezentand reparatii utilaje.

- suma de ... lei reprezinta achizitii de la SC ... SRL (CUI ...) inregistrate in contul 628 " Alte chelt. cu serviciile executate de terti", reprezentand inchiriere utilaje, ingrijire utilaje, revizie utilaje.

In ceea ce priveste SC ... SRL, facem urmatoarele precizari:

- In ceea ce priveste modul de declarare a TVA, pentru 2013, mentionam ca SC Vila Andreia a declarat prin decontul de TVA aferent trimestrului I livrari de ... lei si TVA .. lei, iar pentru trimestrele II, III si IV a depus deconturi de TVA in care a in scris livrari "zero". Suma de ... lei a fost declarata prin declaratia cod 394 aferenta trimestrului I 2013 drept livrare catre ... SRL (CUI ...). In anul 2013. conform declaratiilor cod 100, SC ... SRL a declarat in contul acestei obligatii suma de ... lei (conform declaratiei aferente trimestrului I 2013 declaratiile cod 100 aferente trimestrelor I, II si III au inscisa surna "zero").

- Conform bilanțurilor contabile întocmite pentru 2013 și 2014 și depuse la organul fiscal teritorial. in patrimoniul societatii nu figureaza mijloace de transport.

- Pe facturile de achizitie de la SC ... SRL apare ca numar de inmatriculare al mijlocului de transport cu care s-a efectuat transportul .... Conform Sistemului National de Evidenta Auto. acest mijloc de transport este un autoturism marca ..., an fabricatie ..., care apare ea fiind radiata din anul 2006.

- Conform declaratiilor cod 394 depuse pentru trimestrele I si II 2013. societatea SC ... SRL a declarat achizitii de la SC .... SRL. SC ... SRL si SC ... SRL. in conditiile in care nici un partener nu a declarat livrari catre SC ... SRL, astfel ca acesta nu justifica livrarile efectuate catre SC ... SRL.

- Conform aplicatiei REVISAL. societatea SC ... SRL nu a avut angajata forta de manta salariata care sa poata asigura reparatia unor utilaje.

In ceea ce priveste modul de declarare. mentionam ca in perioada 01.01.2013-31.12.2013 SC .. ... SRL, a declarat la organul fiscal impozit pe profit in suma de ... lei, cu ... lei rmai putin decat suma inregistrata in evidenta contabila - anexa nr. 1.

Avand in vedere aspectele detaliate anterior s-a stabilit o baza de impozitare suplimentara in cuantum de ... lei, pentru care in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal asupra careia a fost calculat, in conformitate cu prevederile art. 17 din acelasi act normativ, impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (anexa nr. I).

Astfel pentru 2013. situatia se prezinta astfel:

- diferenta suplimentara impozit pe profit ... lei;

- impozit pe profit nedeclarat ... lei.

Anul 2014 [...]

Urmare inspectiei fiscale au fost constatate abateri de la prevederile fiscale aplicabile in materie. care au condus la majorarea bazei impozabile. asa cum se va detalia mai jos:

Astfel, fata de profitul impozabil stabilit si raportat de societate prin Declaratia privind impozitul pe profit cod 101 intocmita pentru anul fiscal 2014, in suma de ... lei, la control a fost stabilit un profit impozabil suplimentar in suma de ... lei, mai mult cu ... lei cheltuieli care la control au fost considerate nedeductibile, astfel:

- suma ... lei reprezinta achizitii de la SC ... SRL (CUI ...) inregistrate in contul 624 " Chelt. cu transportul de bunuri si personal" reprezentand servicii transport materiale.

- suma de ... lei reprezinta achizitii de sarma sudura de la SC ... SRL (CUI ...) inregistrate in contul contabil 371 "Marfuri".

- suma de ... lei reprezinta achizitii de la SC ... SRL (CUI ...) inregistrate in contul 611 "Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile", reprezentand reparatii utilaje.

In ceea ce priveste SC ... SRL, facem urmatoarele precizari:

- Pentru anul 2014, SC ... SRL nu a depus deconturi TVA si declaratii cod 394. In ceea ce priveste declararea impozitului pe veniturile micrintreprinderilor, declaratiile cod 100 au fost depuse la organul fiscal teritorial avand inscrisa suma "zero".

- Conform bilantului contabil intocmit pentru 2014 si depus la organul fiscal teritorial, in patrimonial societatii nu figurează mijloace de transport .

- Mai mult de atat, pe facturile de achizitie de la SC ... SRL apare ca numar de inmatriculare al mijlocului de transport cu care s-a efectuat transportul .... Conform Sistemului National de Evidenta Auto. acest mijloc de transport este un autoturism marca...., an fabricatie 1972, care apareca fiind radiata din anul 2006.

- Pentru anul 2014 nici un partener nu a declarat livrari catre SC ... SRL, astfel ca acesta nu justifica livrarile efectuate catre SC .. SRL.

- De asemenea, conform aplicatiei REVISAL, societatea SC ... SRL nu a avut angajata forta de munca salariata care sa poata asigura reparatia unor utilaje.

Conform datelor din baza de date ANAF, la data prezentului control, SC .... SRL figureaza ca societate radiata.

Avand in vedere aspectele detaliate anterior s-a stabilit o baza de impozitare suplimentara in cuantum de ... lei pentru care in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal asupra careia a fost calculat, in conformitate cu prevederile art.17 din același act normativ, impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (anexa nr.1).

Astfel, pentru 2014. situatia se prezinta astfel:

- diferenta suplimentara impozit pe profit ... lei; [...]

2 Obligatie fiscala principala - Taxa pe valoarea adaugata [...]

TVA deductibila

Conform datelor inregistrate in evidenta contabila pusa la dispozitie de catre societate la prezentul control, aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2014, societatea a inregistrat T.V.A. deductibila in suma de ... lei (anexa nr.1). pentru achizițiile de bunuri si servicii de la furnizori de pe piata interna.

Taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate in perioada verificata a fost aferenta in principal aprovizionarilor cu materiale necesare desfasurarii activitatii, combustibil. utilitati. prestari efectuate de parteneri.

Fata de TVA deductibila in suma de ... lei, la control s-a stabilit TVA deductibila ... lei. Diferenta stabilita la control in suma de ... lei provine din:

a) suma de ... lei reprezinta TVA dedusa de societate in luna noiembrie 2013 in baza facturilor emise de SC ... SRL (CUI ...) reprezentand achizitia de teava neagra rotunda de diverse grosimi.

Asa cum s-a mentionat si la subcapitolul "Impozitul pe profit". din verificarea efectuata asupra documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscale respectiv copii de pe facturile de achizitie, note de receptie, fisa contului 6024, rapoarte de productie, societatea nu a putut justifica existenta faptica a produselor achizitionate. Astfel, societatea a inregistrat cheltuieli (... lei) si TVA deductibila (... lei) pe baza de inscrisuri ce nu pot indeplini calitatea de document justificativ, potrivit legii prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune.

In ceea ce priveste SC ... SRL, facem urmatoarele precizari:

- la data controlului, SC .. SRL figureaza drept societate radiata:

- in perioada verificata a avut sediul in ...

- In ceea ce priveste modul de declarare a obligatiilor, facem precizarea ca societatea SC ... SRL a depus 3 deconturi TVA aferente lunilor septembrie 2012, decembrie 2012 si martie 2013. De asemenea, nu a depus declaratie cod 101 privind impozitul pe profit. Conform bazei de date ANAF, societatea are livrari nedecarate in suma de ... lei. In perioada analizata, nici un furnizor nu a declarat livrari catre aceasta societate, astfel ca aceasta societate nu justifica livrarile catre societatea verificata, in speta SC .. SRL.

- Conform informatiilor din baza de date ANAF, SC ... SRL a fost supusa inspectiei fiscale de catre organele de inspectie fiscala din cadrul AFP ....., fiind stabilit un prejudiciu transmis institutiilor de urmarire penala in suma de ... lei. [...]

b) suma de ... lei reprezinta TVA dedusa de societate in perioada 01.01.2013-31.12.2014 in baza facturilor emise de SC ... SRL (CUI ...) reprezentand contravaloare spatiu ....

Mentionam ca SC ... SRL a avut un spatiu (hale productie) inchiriat de la firma Sc .... SRL in baza contractului nr. .... Facem precizarea ca pentru spatial inchiriat, SC ... SRL nu a depus la organul fiscal teritorial notificare privind taxarea operatiunilor de inchiriere, fiind astfel incalcate prevederile art. 141 alin 2 lit e din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

c) suma de ... lei reprezinta TVA dedusa de societate in perioada 01.01.2013-31.12.2014 in baza facturilor emise de SC ... SRL ... reprezentand achizitii de sarma sudura.

d) suma de ... lei reprezinta TVA dedusa de societate in perioada 01.01.2013-31.12.2014 in baza facturilor emise de SC ... SRL .. reprezentand reparatii utilaje.

e) suma de ... lei reprezinta TVA dedusa de societate in perioada 01.01.2013-31.12.2014 in baza facturilor emise de SC ... SRL ... reprezentand servicii transport materiale.

f) suma de ... lei reprezinta TVA dedusa de societate in perioada 01.01.2013-31.12.2014 in baza facturilor emise de SC .. SRL ... reprezentand revizii utilaje.

In ceea ce priveste SC ... SRL. mentionam urmatoarele:

- Din consultarea hazel de date ANAF, in ceea ce priveste modul de declarare a TVA, pentru 2013, mentionam ca SC ... SRL a declarat prin decontul de TVA aferent trimestrului I livrari de ... lei si TVA ... lei, iar pentru trimestrele 11, 111 si IV a depus deconturi de TVA in care a inregistrat livrari "zero". Suma de ... lei a fost declarata prin declaratia cod 394 aferenta trimestrului 1 2013 drept livrare catre SC ... SRL ...

- Pentru anul 2014, SC ... SRL nu a depus deconturi TVA si declaratii cod 394. Pentru anal 2014, SC ... SRL nu a depus deconturi TVA si declaratii cod 394. In ceea ce priveste declararea impozitului pe veniturile microintreprinderilor, declaratiile cod 100 au fost depuse la organul fiscal teritorial avand inregistrata suma "zero".

- Conform bilanturilor contabile intocmite pentru 2013 si 2014 si depuse la organul fiscal teritorial. in patrimonial societatii nu figureaza mijloace de transport.

- De asemenea. atat pentru anal 2013, cat si pentru anal 2014. nici tin partener nu a declarat livrari catre SC ... SRL, astfel ca acesta nujustifica livrarile efectuate catre SC ... SRL.

- Conform aplicatiei REVISAL, societatea SC ... SRL nu a avut angajata forta de munca salariata care sa poata asigura reparatia utilajelor.

- Conform datelor din baza de date ANAF, la data prezentului control. SC ... SRL figureaza ca societate radiata.

- Mai mult de atat. pe facturile de achizitie de la SC .. SRL apare ca numar de inmatriculare al mijlocului de transport cu care s-a efectuat transportul .... Conform Sistemului National de Evidenta Auto, acest mijloc de transport este un autoturism marca DACIA. an fabricatie 1972, care apare ca fiind radiata din anul 2006.

Conform datelor din baza de date ANAF, la data prezentului control, SC ... SRL figureaza ca societate radiata. [...].

Sintetizand constatările prezentei inspectii fiscale, situatia T.V.A. se prezinta astfel:

- Diferenta stabilita suplimentar ... lei.[...]"

**III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* **Raportul de inspecție fiscală nr.F-....** întocmit de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.01.2013 – 31.12.2014 datorat bugetului general consolidat al statului de către **S.C. .. S.R.L..**

S.C. .. S.R.L. are ca obiect principal de activitate "...." - cod CAEN ....

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-...., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.... organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... – A.I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .... lei** reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată..... lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată..... lei.

#### **Referitor la impozitul pe profit:**

În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile pentru perioadă 01 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2014, care au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, contestat integral.

Diferența suplimentară la impozitul pe profit contestată în sumă de ... lei, se compune din:

- ... lei impozit pe profit înregistrat în evidența contabilă în anul 2013 de societatea contestatoare, nedeclarat organului fiscal;

- ... lei impozit pe profit stabilit ca urmare a majorării profitului impozabil cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu achiziția de bunuri și servicii pentru care contestatara nu a justificat realitatea operațiunilor consemnate în documentele emise de S.C. ....S.R.L. și S.C. ... S.R.L..

### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată:**

În urma verificărilor efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată** din perioada 01 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2014, a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de ... lei, contestata integral.

Diferența de taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată contestată, în sumă de ... lei a rezultat din:

-... lei TVA dedusă în baza facturilor de chirie emise de S.C. ... S.R.L., fără a deține notificare privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare;

-... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de la S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. a caror realitate nu a fost justificată.

**În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.F-...**, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între **S.C. .. S.R.L.** și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

#### **\*Prin contestație societatea susține următoarele:**

-Documentele financiar contabile deținute de societate îndeplinesc calitatea de document justificativ.

-Furnizorii S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. nu figurau înscrisi în evidența organului fiscal ca fiind persoane juridice inactive la data achiziționării mărfii.

-Răspunderea este individuală și nu poate influența înregistrările contabile și raportările fiscale ale unui terț de bună credință.

-Verificarea mijlocului de transport și/sau a personalului angajat al societății furnizoare S.C. ... S.R.L. nu reprezintă o obligație a beneficiarului în cadrul unor relații contractuale.

**\*Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :**

**1)Referitor la TVA în sumă de ... lei și la impozitul pe profit în sumă de 16.057 lei**, organul de soluționare a contestației constată următoarele:

**În fapt**, în raportul de inspecție fiscală se consemnează că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada mai 2013 – aprilie 2014, **S.C. .. S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii de la furnizorii S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. în valoare totală de ... lei, din care: ... lei bază impozabilă (valoare fără TVA) și ... lei TVA deductibilă.

Urmare verificării documentelor puse la dispoziție de societatea contestatară și a consultării bazelor de date A.N.A.F., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

#### -Referitor la achizițiile de la furnizorul S.C. ... S.R.L.

S.C. .. S.R.L. a înregistrat în luna noiembrie 2013 un număr de 4 facturi emise de furnizorul S.C. ... S.R.L., în valoare totală de ... lei, din care .... lei reprezintă valoare, iar .... lei reprezintă TVA deductibilă, reprezentând achiziții de țevă rotundă de diverse grosimi.

Din verificarea bazelor de date disponibile la nivelul ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru furnizorul S.C. .... S.R.L., a fost întocmită sesizare penală pentru evaziune fiscală, societatea în cauză neîndeplinindu-și obligațiile declarative pentru trimestrele II - IV 2013, și implicit nici livrările către S.C. .. S.R.L. nu au fost declarate.

De asemenea s-a constatat că, în perioada analizată niciun furnizor nu a declarat livrări

către S.C. ... S.R.L., nefiind astfel justificate livrările de țevă efectuate către S.C. .. S.R.L..

Toate aceste aspecte au arătat un comportament fiscal inadecvat al S.C. ...S.R.L., existând suspiciuni asupra realității achiziției bunurilor înregistrat de petenta S.C. .. S.R.L..

-Referitor la achizițiile de la furnizorul S.C. ... S.R.L.

S.C. .. S.R.L. a înregistrat în perioada mai 2013 – aprilie 2014 un număr de 34 facturi de la furnizorul S.C. ... S.R.L. în valoare totală de ... lei, din care ... lei reprezintă valoare, iar ... lei reprezintă TVA deductibilă, reprezentând achiziții de sârmă sudată, servicii de reparații utilaje și transport materiale.

Din verificarea bazelor de date disponibile la nivelul ANAF, referitor la S.C. .... S.R.L. organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-toate facturile au valori sub ... lei;

-în perioada verificată furnizorul a declarat prin deconturile de TVA și declarațiile cod 394 livrări doar pentru trimestrul I 2013 către S.C. ... S.R.L., iar prin declarația cod 100 a declarat doar obligații aferente trimestrului I 2013;

-în bilanțurile contabile întocmite pentru anii 2013 și 2014 și depuse la organul fiscal, în patrimoniul S.C. ... S.R.L. nu figurează mijloace de transport, iar autovehiculul având numărul de înmatriculare ... care apare înscris pe facturi aparține un autoturism marca Dacia, an fabricație 1972, care figurează radiat din anul 2006, așa cum reiese din Sistemului Național de Evidență Autocare, astfel că nu se putea asigura în condiții legale serviciul de transport consemnat în facturi;

-societatea nu a avut forță de muncă salariată care să poată asigura reparația utilajelor, așa cum reiese din aplicației REVISAL.

Toate aceste aspecte au arătat un comportament fiscal inadecvat al S.C. .... S.R.L., existând suspiciuni asupra realității achiziției bunurilor și prestării efective a serviciilor înregistrate de petenta S.C. .. S.R.L.

Tinând seama de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea contestatară **nu a dovedit realitatea tranzacțiilor, și nici proveniența bunurilor și prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile** emise de S.C. .... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., având în vedere modul de declarare al operațiunilor, modul de întocmire al facturilor, cât și imposibilitatea verificărilor la furnizori.

Astfel, la control organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de ... lei și au anulat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 11, art. 19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) și art. 146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederil legale:

-referitor la impozitul pe profit, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

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

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

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]**

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

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

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.

nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal precizează:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare. [...]

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]

-referitor la taxa pe valoarea adăugată, art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„art.145 - **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;[...]

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că, **în materia impozitului pe profit**, legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri care sunt justificate pe baza de documente legale și corect întocmite.

În cazul prestărilor de servicii, **pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor** trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

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

În materia taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul a prevăzut că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Conform acestor dispoziții imperative ale legii, deținerea unei facturi în original care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, **societatea trebuind să justifice** în primul rând faptul serviciile achiziționate pe bază de factură **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**



Menționăm că, la anularea deductibilității cheltuielilor și TVA aferente achizițiilor de la furnizorii S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]

**art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal[...]**

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

**art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

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

Analizând actele și documentele existente la dosarul contestației, se reține că, S.C. .. S.R.L. a achiziționat de la furnizorii S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. pentru care a înregistrat în evidența contabilă și a considerat deductibile cheltuielile în sumă de .... lei și TVA în sumă de .. lei, achiziții despre care organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu au fost reale și nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...., pentru bunurile și serviciile achiziționate de la S.C. .... S.R.L. și S.C. .. S.R.L., societatea contestată a prezentat în justificare facturi, fără alte documente din care să rezulte că aceste achiziții au fost efectuate în folosul activității.

Din verificările efectuate organele de control au constatat faptul că cei doi furnizori susmenționați nu au declarat livrări către S.C. .. S.R.L. prin deconturile de TVA și prin declarațiile cod 394, și nici achiziții de la alte societăți care să justifice realitatea operațiunilor înscrise în facturile emise către S.C. .. S.R.L. De asemenea, s-a constatat ca toate facturile emise de furnizorul S.C. ... S.R.L. sunt sub plafonul de 5.000 lei.

În ceea ce privește serviciile achiziționate de la furnizorul S.C. ... S.R.L., se reține că, dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile de servicii au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății și în scopul realizării de venituri impozabile. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității desfășurate, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/ aprecierea contribuabilului (prestatorului) 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.

**În acest sens este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție, care:**

-Prin Decizia nr.1325/2012, a reținut faptul că „urmăre 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 legiutorul 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**”.

-Prin Decizia civilă nr.1261/2014 pronunțată în dosar nr.766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că: „[...] **pentru a admite deductibilitate 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.**

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ **câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.**

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

-Prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că:„[...] 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.”

Ca atare, **obligația prezentării de dovezi obiective**, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoana să justifice dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor.

Or, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor nu deține personal și mijloace de transport pentru efectuarea serviciilor menționate în facturi, respectiv reparații utilaje și transport materiale, și nici S.C. .. S.R.L. nu a justificat cu documente că serviciile de transport și de reparație a utilajelor achiziționate de la S.C. .... S.R.L. au fost în interesul desfășurării activității.

Astfel, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au concluzionat că, documentele prezentate la control nu justifică efectuarea achizițiilor în folosul societății, întrucât pentru a dovedi realizarea operațiunilor economice este necesară prezentarea de documente justificative corect întocmite.

In fapt, a fost creat un circuit de documente care disimulează realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, scopul fiind acela de a crea în mod artificial cheltuieli și TVA deductibile fiscal pentru S.C. .. SRL, în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plată la bugetul de stat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile comerciale în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”, și ale prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei

contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Conform prevederilor legale de mai sus reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție, normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Prin urmare, simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că 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 absența acestui artificiu va fi restabilită. Noțiunea de avantaj, așa cum este definită în DEX reprezintă „profit pe care îl obține cineva în plus (în raport cu altul)”, „Favoare, privilegiu de care se bucură cineva sau ceva” „Superioritate (a cuiva sau a ceva) bazată pe o situație, pe o împrejurare favorabilă” .

Iar noțiunea de avantaj fiscal se concretizează în obținerea privilegiului de a deduce cheltuieli și TVA în scopul majorării masei cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit și a majorării cuantumului TVA deductibilă cu consecința diminuării profitului impozabil ce reprezintă baza de calcul pentru impozitul pe profit, respectiv a diminuării cuantumului TVA de plată la bugetul statului.

Totodată, se reține că practica judiciară, prin Decizia I.C.C.J. nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind realitatea achizițiilor.

În speță, se reține și Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care precizează:

*“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 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 nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».*

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.*”

Față de cele de mai sus se reține că documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate a unor operațiuni economice primesc calitatea de document justificativ numai dacă acestea reflectă operațiuni efectuate în scopul desfășurării activității societății, respectiv de operațiuni impozabile și/sau taxabile.

Calitatea de document justificativ este prevăzută la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea

persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pentru perioada verificată:

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

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde clar concluzia că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, dacă documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date neconforme cu realitatea.

Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, nu exonerează contestatara de obligația de a desfășura un comerț prudent și de a face verificări minimale, cel puțin în ceea ce privește datele corecte la momentul tranzacțiilor.

Astfel, referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative, acestea au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Contestatara **nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența sa contabilă a facturilor emise de "furnizorii" susmenționați, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.**

Față de prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare mai sus citate, faptul că societatea comercială contestatară nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte și anume cel de fond – care privește realitatea operațiunilor consemnate în factură și cel de formă – care privește modul de completare al acesteia de către furnizor.

Astfel, înregistrarea în evidența contabilă de către S.C. .. S.R.L. a facturilor care au menționate ca furnizori societățile ... S.R.L. și .. S.R.L., nu dovedește realitatea desfășurării acestor tranzacții sau că acești furnizori sunt cei care în realitate au livrat bunurile, respectiv au prestat serviciile înscrise în facturi.

Se reține de asemenea că, înregistrarea în evidențele contestatarii a unei operațiuni înscrise într-o factură de achiziție, care aparent întrunește toate cerințele legale, dar pentru care ulterior, ca urmare a investigațiilor întreprinse, se constată deficiențe nu absolvă

## **societatea comercială contestată de consecințele fiscale corespunzătoare.**

Stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare are drept cauză, așa cum am prezentat mai sus, faptul că nu a fost demonstrată realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de furnizorii susmenționați.

În contextul celor invocate mai sus, în speță, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia „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 TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; 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 absența acestui artificiu va fi restabilită”. Învederăm că, în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens, ***jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi suplimentare*** pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

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

În acest sens, legislația comunitară ***dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA***, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotărâre).

La paragr.46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr.23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr.24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*** și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) ***nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective*** care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, ***principiul prevalenței substanței*** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care ***principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA și a cheltuielilor aferente achiziției de bunuri și servicii, de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să

**fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile, iar în cauza în speță nu s-a demonstrat acest lucru.**

Prin urmare, înregistrarea în evidența contabilă de către petentă a facturilor provenite de la "furnizorii" susmenționați, cât și declararea achizițiilor respective prin declarația informativă cod MFP 394, nu dovedește că operațiunile respective s-au desfășurat în realitate având în vedere comportamentul "furnizorilor" respectivi, precum și de celelalte elemente obiective determinate și analizate de echipa de inspecție fiscală.

Sustinerea din contestație referitoare la comportamentul fiscal al "furnizorilor", în sensul că acesta nu trebuie să influențeze stabilirea obligațiilor fiscale pentru societatea comercială contestatoare, nu poate fi avută în vedere de organul de soluționare a contestației în soluționarea favorabilă a cauzei, așa cum rezultă din cele prezentate mai sus.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că petenta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect. În această privință, CJUE a statuat că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (Hotărârea Fini din 3 martie 2005, C 32/03).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, **având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv** (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012: 774, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C: 2014:69, punctul 26).

Or, chiar CJUE a precizat la paragraful 48 al hotărârii pronunțate în cauza PPUH, C-277/14, că: "Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. În astfel de împrejurări, în scopul celei de A șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27)".

Relevante în acest sens sunt și mențiunile de la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH, anterior citată: "Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64)".

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organul de inspecție fiscală, în calitate de reprezentat al autorității fiscale naționale, apreciază că în speță sunt îndeplinite condițiile expuse la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH și care se reflectă în dispozitivul acesteia în situația de excepție când se poate refuza acordarea dreptului de deducere.

Astfel, organele fiscale au constatat neregularități comise de persoana care a emis facturile în amonte, aceasta considerând totodată că există elemente obiective din care să reiasă că societatea verificată cel puțin ar fi trebuit să știe că prin achizițiile sale, participă la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală.

În mod nemijlocit petenta ar fi putut constata că facturile emise în amonte erau sub plafonul de ... lei și erau succesive. Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de S.C. ... S.R.L. în folosul activității sale.

Totodată, societatea putea cu ușurință să acceseze site-ul ANAF și să observe că furnizorii săi nu au întocmit declarații fiscale.

În contextul celor invocate mai sus, rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorii - care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege - nu a colectat TVA-ul, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță societatea petentă) își exercită dreptul de deducere.

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

Organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA și al impozitului pe profit nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat, întrucât furnizorii contestatarei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, s-a demonstrat că nu deținea personal și mijloace de transport necesare desfășurării activităților înscrise în documentele prezentate, nu a declarat achiziții de bunuri care să poată fi livrate către petentă, nu a declarat operațiunile derulate în relația cu .. SRL.

Simpla prezentare a facturilor în original de către o societate nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficient doar îndeplinirea condiției privind deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal deductibilitatea taxei aferente achizițiilor este condiționată în mod evident de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni [...].**"

Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.

Or, societatea nu a prezentat în susținere documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu furnizorii menționați în facturi.

**Precizam ca potrivit prevederilor art.276 alin.(4) din Codul de procedura fiscala societatea avea posibilitatea să depună în faza administrativă de atac documente noi, drept de care însă nu a uzat.**

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, 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 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

sarcina probei revine contestatorului.

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

Prin contestație societatea susține că, *furnizorii erau activi la data emiterii facturilor*, însă **la stabilirea obligațiilor fiscal suplimentare organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere exclusiv comportamentul fiscal al furnizorilor, așa cum încearcă petenta să inducă ideea, ci s-a ținut seama și de faptul că societatea nu a prezentat în susținerea înregistrărilor efectuate documente care să justifice realitatea achizițiilor și prestarea efectivă a serviciilor** către S.C. ... S.R.L.

Retinem că în cauzele **C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft și David**, Curtea statuează că „conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.”

Petenta însă nu are în vedere că jurisprudența europeană recunoaște statelor membre **dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA** și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept. Astfel la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei și cheltuielilor să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au constatat că SC .. SRL a dedus în mod nejustificat TVA deductibilă în sumă totală de ... lei și a considerat eronat drept cheltuieli deductibile fiscal achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de ... lei înscrise în facturile înregistrate în evidența tehnic-operativă și contabilă, întrucât **aceste facturi nu sunt însoțite de documente** din care să rezulte realitatea bunurilor și prestarea efectivă a serviciilor aprovizionate, neținând cont de faptul că justificarea deducerii, atât pentru cheltuieli, cât și pentru taxa pe valoarea adăugată, se face numai pe baza documentelor.

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, respectiv pentru **TVA de plată suplimentară** în sumă de ... lei și **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată** în sumă de ... lei.

**2)Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei**, declarat eronat de societate față de evidența contabilă, organul de soluționare reține următoarele:

**În fapt**, pentru anul 2013 S.C. ... S.R.L. a declarat organului fiscal teritorial un impozit pe profit mai mic cu suma de ...lei decât suma înregistrată în evidența contabilă.

Astfel, la control organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentară în sumă de ... lei.

**În drept**, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil se are în vedere diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit dispozițiilor art.34 și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 34 - Declaraarea și plata impozitului pe profit**

(1) Declaraarea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.[...]

**art. 35 - Depunerea declarației de impozit pe profit**

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.[...],

iar conform prevederilor art.82 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“art. 82 - Forma si continutul declaratiei fiscale [...]**

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.[...]

În ceea ce privește corectarea declarațiilor fiscale art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„art. 84 - Corectarea declarațiilor fiscale**

(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.[...]

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.[...]

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

La Titlul VI Capitolul I „Inspecția fiscală” art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“art.113 - (1) Inspectia fiscala reprezinta activitatea ce are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor în legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabil/platitor, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale.**

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspectie fiscala procedeaza la:[...]

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila si fiscala a contribuabilului/platitorului;[...]

Potrivit dispozițiilor antecitate, contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, având obligația de a înscrie corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

În ceea ce privește corectarea declarațiilor, se prevede că, acestea pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative în perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, până la data începerii unei inspecții fiscale, sub rezerva unei verificări ulterioare de către organul fiscal.

De asemenea, reținem că, inspecția fiscală are ca obiectiv și verificarea legalității și coformității declarațiilor fiscale, precum și stabilirea diferențelor obligațiilor de plata. Astfel, pentru ca organele de inspecție fiscală să-și ducă la îndeplinire atribuțiile, acestea vor

proceda la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, dar și la stabilirea obligațiilor de plată dacă este cazul.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că, pentru anul 2013 S.C. ... S.R.L. a declarat la organul fiscal teritorial prin declarația privind impozitul pe profit (formularul cod 101) un impozit pe profit mai mic cu suma de ...lei față de impozitul pe profit înregistrat în evidența contabilă.

Potrivit Anexei nr.1 a Raportului de inspecție fiscală nr. ...., afertent anului 2013 societatea a evidențiat un impozit pe profit în sumă de .... lei, însă a declarat organului fiscal teritorial un impozit pe profit în sumă de ... lei, rezultând o diferență de impozit pe profit nedeclarată în sumă de ... lei.

Așa cum rezultă din prevederile legale susmenționate, în cazul constatării unor erori materiale societatea avea posibilitatea să modifice declarația privind impozitul pe profit până la începerea unei inspecții fiscale, drept de care nu a uzat.

Totodată reținem că, prin contestație societatea verificată nu a argumentat acest capăt de cerere și nu a anexat documente în susținere prin care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.....

Potrivit art.269 alin.(1) lit. c) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: "[...] (1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde :[...] c) motivele de fapt și de drept; [...]" în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Mai mult, art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal.[...]"*

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, deoarece societatea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar** în sumă de .... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

**3)Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, organul de soluționare reține următoarele:

În fapt, în perioada iunie 2013 – martie 2014 S.C. ... S.R.L. a dedus TVA în sumă de ... lei în baza facturilor de chirie emise de S.C. ... S.R.L., fără a deține notificare privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare.

Întrucât contestatarii nu a îndeplinit condițiile imperative ale legii pentru aplicarea

regimului normal de taxare în cazul închirierii, la control organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei aferentă facturilor de chirie, în baza prevederilor art.141 alin.(3) și alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art. 141 alin. (2) lit.e și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„art. 141 - **Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării**

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:[...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;
3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
4. închirierea seifulor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Astfel, în conformitate cu prevederile pct. 38 alin.(1), alin.(3), alin.(5) și alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„ 38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).[...]

(12) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică de la data înscrisă în notificare. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării inspecției fiscale depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare dar nu a depus notificare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, în perioada iunie 2013 – martie 2014 S.C. .. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei spațiu închiriat, pentru care nu deține notificarea prin care această operațiune intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .... organele de inspecție fiscală au constatat că, a fost încheiat Contractul de închiriere nr. ... între S.C. .. S.R.L, în calitate de chiriaș, și S.C. ... S.R.L., în calitate de proprietar, care are ca obiect închirierea unei hale de producție situată în ....

În baza contractului menționat mai sus, S.C ... S.R.L. a emis către S.C. .. S.R.L. un număr de 10 facturi în valoare totală de ... lei, din care ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând chirie spațiu situat în ..., contestatara exercitându-și dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceste facturi.

Pe parcursul inspecției fiscale, societatea nu a putut furniza o copie după notificarea de taxare de către proprietar (S.C ... S.R.L.) a spațiului închiriat. De asemenea, nici în faza administrativă de atac societatea nu a prezentat o astfel de notificare.

Or, potrivit prevederilor legale antecitate, **scutirile de TVA pentru operațiunile de închiriere de bunuri imobile** prevazute la art. 141 din Codul fiscal, **sunt obligatorii pentru orice persoană impozabilă care realizează astfel de operațiuni**, iar **beneficiarii nu au drept de deducere a TVA aplicată în mod eronat de către furnizori/prestatori pentru o operațiune pentru care legea prevede scutirea.**

Prin excepție de la acest cadru general, **operațiunile de închiriere de bunuri imobile pot fi supuse regimului normal de taxare**, iar beneficiarii își pot deduce taxa, **cu condiția ca persoana impozabilă prestatoare să notifice organelor fiscale opțiunea sa în acest sens**, aplicarea TVA urmând să se realizeze pentru bunurile sau numai pentru anumite părți din aceste bunuri de la data înscrisă în notificare.

Nefiind o obligație, ci un drept care se acordă persoanelor impozabile de a taxa operațiunile de închiriere de bunuri imobile, altminteri scutite, fără drept de deducere a TVA din amonte, este firesc ca legiuitorul să impună anumite condiții pentru exercitarea acestui drept, inclusiv sub forma depunerii la organele fiscale competente a unei notificări care să conțină anumite informații obligatorii.

**Legea prevede clar** că, pentru operațiunea de închiriere de bunuri imobile se poate aplica regimul normal de taxare doar dacă persoana impozabilă prestatoare notifică organele fiscale în acest sens, o copie a notificării fiind înmănată chiriașului în vederea exercitării dreptului de deducere.

**Cum societatea nu a prezentat**, nici în timpul inspecției și nici în faza administrativă de atac, **copiea unei notificări privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare**, pentru operațiunile scutite conform art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu are dreptul de deducere pentru TVA dedusă în sumă de ... lei în baza facturilor emise de S.C. ... S.R.L. pentru închirierea imobilului situat în ....

Potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art.73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

*(1) Contribuabilul 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 contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatatarului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, deoarece societatea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei**, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. .. S.R.L.** din Comuna ..., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...* emisă de A.J.F.P. ... – A.I.F., în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma contestată de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată..... lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată..... lei.

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

AVIZAT ȘEF S.S.C.

...

ÎNTOCMIT

....

**DIRECTOR GENERAL**

...