



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală



Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 3464/27.06.2019

privind modul de soluționare a contestației formulată de Societatea **XSRL** înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ... și reînregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF ..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ..., în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în considerarea Ordonanței Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara emisă în Dosar nr.... prin care s-a dispus clasarea cauzei , soluție rămasă definitivă prin nepromovarea, de către organul fiscal, a căilor de atac , motivat de faptul că *„am apreciat că soluția de clasare a cauzei este temeinică și legală și mai mult decât atât... obligațiile stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr.F-HD ... în sumă totală de ... lei au fost eșalonate la plată prin decizia de eșalonare la plată nr....”*.

În temeiul dispozițiilor art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara este astfel legal investită cu soluționarea contestației formulată de Societatea **XSRL**, cu sediul social în municipiul Deva, ..., jud.Hunedoara, CUI ... J20/... înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ... și reînregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., constatând următoarele:

Societatea **XSRL** formulează contestație împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.F-HD ... privind suma de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit : ... lei
 - TVA : ... lei
 - impozit pe dividende : ... lei
2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD nr. ... emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*
(...)

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare,”* coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD ..., se rețin următoarele:

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la data comunicării actelor contestate, respectiv ..., așa după cum reiese din adresa de remitere sub semnătură, atașată în copie la dosarul contestației.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petenta a atacat în procedura prealabilă Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD ..., acțiune pe care a promovat-o pentru suma totală de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit : ... lei
- TVA : ... lei
- impozit pe dividende ... lei

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspeția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, sesizarea penală nr. HDG_AIF ..., împotriva numitului ..., administrator al societății **XSRL**.

Astfel, în etapa de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ..., Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara, nu s-a putut pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depindea de existența sau inexistența unui drept ce a făcut obiectul unei alte judecări, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Prin Decizia nr. ... emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-HD ..., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Ordonanța nr.... a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Împotriva Soluției de clasare dispusă prin Ordonanța din data de 21.03.2019, emisă în Dosarul nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, AJFP Hunedoara nu a promovat căile legale de atac, motivat de faptul că s-a apreciat temeinicia și legalitatea soluției de clasare a cauzei, iar obligațiile stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr.F-HD ... în sumă totală de ... lei au fost eşalonate la plată prin decizia de eşalonare la plată nr....

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., A.J.F.P Hunedoara transmite serviciului de soluționare a contestațiilor, în vederea reluării procedurii de soluționare a contestației prealabile formulate, următoarele:

- referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.HDG_AIF ...;
- adresa serviciului juridic din cadrul AJFP Hunedoara cu nr.HDG_REG ... prin care au fost transmise către Inspekția Fiscală Ordonanța din data de 21.03.2019 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. ..., precum și Referatul cu propunere de clasare din data de 06.03.2019 întocmit de IPJ Hunedoara-S.I.C.E - Biroul Investigații Complexe.

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

În perioada 22.12.2017 - 22.01.2018 SC XSRL a fost supusa unui control fiscal ca urmare a identificării unor neconcordanțe între declarațiile 394 ale societății și ale unor furnizori, precizând următoarele:

- organul de control nu a reușit să facă o analiză mai aprofundată a înscrisurilor din documentele primare referitoare la ofertarea, contractarea, întocmirea, finalizarea, predarea și facturarea proiectelor întocmite pentru clienții înregistrați în contabilitate în anii 2012,2013,2014 și ulteriori.

- constatările organului de control nu a avut ca fundament analiză concordanței existenței între contractele încheiate de XSRL Deva cu furnizorii, prestatori de servicii – A SRL, B SRL și C SRL și contractele încheiate cu beneficiarii proiectelor întocmite care cuprind în conținutul lor

de proiectare si acele servicii puse la dispozitia proiectantului de catre acesti fumizori;

- cheltuielile inregistrate in contabilitatea societatii XSRL Deva, pe baza facturilor emise de catre cele 3 (trei) societati ca urmare a serviciilor prestate, au corespondent in veniturile, pe baza facturilor emise catre clienti, iar in proiectul final contractat si executat se regasesc si acele servicii efectuate de catre furnizorii acestora, furnizori care nu se rezuma numai la cei 3(trei) analizati de organul de control.

- se invocă art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul de a se diminua baza de impozitare si la veniturile realizate, impozabile, corespunzator diminuarii bazei cheltuielilor cu serviciile efectuate de cele 3 (trei) societati.

1.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar

In perioada anilor fiscali 2012 – 2014, atat contractele incheiate, cat si facturile emise de fumizori si cele emise catre clienti, indeplinesc toate conditiile necesare si prevazute de legea contabilitatii pentru a fi considerate ca documente justificative.

a) Operatiuni cu furnizorul A SRL

Petenta incheie Contractul de Prestari Servicii nr.... cu furnizorul de servicii A SRL reprezentand liste de cantitati, antemasuratori, tehno-redactare, multiplicare pentru proiectele :

A . Extindere retele exterioare

B . Bloc de locuinte

C . Zona de agrement oras S...

D. Baza sportiva oras

D . Consolidare terasamente la ..E. Extindere si consolidare cladire ...

Pretul lucrarilor = ... lei inclusiv TVA

Termenul de predare a documentelor care fac obiectul contractului este esalonat functie de necesitatea proiectului general, dar nu mai mult de 31.12.2013 .

Plata lucrarilor de proiectare va fi facuta in numerar la finalizarea si predarea esalonata a documentatiei.

Facturile emise cuprind toate datele de indentificare ale fumizorului, ale cumparatorului, date privind expeditia, semnatura si stampila furnizorului A SRL si corespund cerintelor impuse de Legea 571/2003 art.155 alin.19 lit.d .

Corelatia acestor cheltuieli de proiectare cu serviciile prestate de petentă catre clienti se regasesc in unul dintre contractele incheiate cu beneficiarul de drept al investitiei, ca exemplu contractul .../2013 privind servicii proiectare ... in valoare de ... lei, cu termen de proiectare de 60 de zile lucratoare .

Aceste lucrari si studii executate de prestatorul XSRL Deva au fost facturate catre beneficiarul ... prin facturile fiscale nr. 50105.03.2013, in valoare totala de ... lei, nr. .../2013, in valoare totala de ... lei si factura nr. .../2013, in valoare totala de ... lei.

Toate facturile intocmite de societatea XSRL Deva catre clienti indeplinesc si ele in totalitatea lor, informatiile impuse de prevederile Legii 571/2003 art. 155 alin.19 lit.d.

Deci atât cheltuielile inregistrate in contabilitate, cat si TVA deductibila (cont 4426) au corespondenta in veniturile inregistrate si declarate si in TVA colectata (cont 4427) acest lucru rezultand din inregistrarile contabile, rezultatul obtinut si declaratiile depuse la ANAF.

b) Operatiuni cu furnizorul B SRL

b.1 Contractul de Prestari Servicii nr. .../2012, avand ca obiect de activitate executii lucrari pregatitoare respectiv :

- intocmire lista de cantitati
- intocmire antemasuratori
- intocmire tehnoredactare
- intocmire multiplicari si ACB
- analiza cost - beneficiu pentru cele 5 (cinci) proiecte si anume :

Pretul lucrarilor = ...lei

Termen de executie = este corelat cu termenul proiectantului general si beneficiar.

Modalitatea de plata = plata in numerar , esalonat si numai dupa incasarea de la beneficiarul de investitie.

Si in acest caz facturile emise cuprind toate datele de identificare ale furnizorului, ale cumparatorului, date privind expeditia, semnatura si stampila furnizorului, B SRL, si corespund cerintelor impuse de legea 571/2003 art. 155, alin. 19 lit.d.

Corelatia acestor cheltuieli de proiectare cu serviciile prestate se regaseste in unul dintre contracte, exemplu contractul nr. 17 din .../2012, incheiat de XSRL Deva si ... pentru obiectul de investitii "Amenajare si dotare parc Izvor, teren de sport, popicarie, vestiare si inprejmuire . “

In derularea contractului au fost emise mai multe facturi care cuprind toate datele de identificare ale furnizorului, ale cumparatorului, date privind expeditia, semnatura si stampila furnizorului XSRL Deva si corespund cu cerintele impuse de legea 571/2003 , art. 155 alin. 19, lit.d .

c) Operatiuni cu furnizorul C SRL

c.1 Contractul de Prestari Servicii nr. .../.2011, avand ca obiect elaborarea, sub indrumarea proiectantului general, a unor liste de cantitati, antemasuratori, tehnoredactare, multiplicare pentru proiectele:

- Reabilitarea- PC + camera tehnica + sistematizare verticala.
- Pretul lucrarilor = ... fara TV A
- Termenul de predare a documentelor = 30.09.2011
- Plata lucrarilor de proiectare va fi facuta in numerar la finalizarea si predarea partiala a documentelor .

Aferent acestor lucrari de proiectare furnizorul C SRL a inaintat mai multe facturi care indeplinesc toate conditiile de document justificativ contabil.

Facturile emise de furnizorul CSRL Deva cuprind toate datele si informatiile privind expeditia, semnatura si stampila furnizorului si corespund cerintelor impuse de legea 571/2003, art. 155 alin.19, lit.d.

Lucrarile si studiile executate de prestatorul C SRL, au corelatie directa cu proiectul executat de catre petentă, lucrarile acestuia regasindu-se in contractul de vanzari nr. 322/22.03.2012, incheiat intre XSRL Deva si clientul D SRL

Referitor la comportamentul fiscal al societatii C SRL Deva, declarată societate inactivă din 07.10.2010, petenta susține că aceasta avea obligatia, ca pe baza motivelor care au dus la aceasta stare, sa-si ia masurile necesare care se impun, astfel incat odata cu intocmirea de contracte si emiterea de facturi sa se declare in vectorul fiscal ca persoana impozabila.

Numai simplul motiv ca societatea C SRL Deva nu a depus declaratiile 300 si 394 pe baza inactivitatii sale, dar a emis facturi fiscale, nu indreptateste organul fiscal sa aprecieze ca nelegale inregistrarile contabile si sa considere ca denaturate cifrele cuprinse in declaratiile 300 si 394, cu atat mai mult cu cat o analiza si apoi o atentionare a celor 2 (doi) contribuabili se impunea si era oportuna, in scopul clarificarii acestei situatii in anul 2012, fara a i se da posibilitatea contribuabilului CSRL Deva sa perpetueze intr-o astfel de gresala.

Astfel, organul de control fiscal nu poate cere contribuabilului sa faca verificari care, in mod obiectiv, nu pot fi facute de catre acesta, verificarile fiind in sarcina autoritatilor fiscale si nu a contribuabilului, persoana juridica

2. Cu privire la TVA

Din cele prezentate la capitolul precedent petenta susține că a demonstrat faptul ca exista o corelatie intre serviciile din facturi si facturile

emise de XSRL Deva catre beneficiarii lucrarilor de proiectare, respectiv clienti.

Din continutul contractelor incheiate cu furnizorii si clientii precum si din cel al facturilor primite de la furnizorii in cauza (cei 3) si a facturilor emise catre clienti se face dovada existentei unor etape intermediare pe parcursul desfasurarii unui contract, etape si lucrari care justifica facturarea partiala a lucrarilor si la o valoare inferioara plafonului limita de 5.000 lei prevazut de legislatia in vigoare la acea data, platile in numerar prevazute la incheierea contractelor avand drept scop respectarea legislatiei financiare si nu incalcare a acesteia.

Prin exemplele prezentate (care ilustreaza modul de lucru al societatii XSRL), se pot identifica in mod fidel explicatiile inscrise in contractele incheiate, facturile furnizorilor si a celor emise catre clienti, toate informatiile, datele, continutul lucrarilor si a serviciilor puse la dispozitia societatii XSRL Deva de care cei 3 (trei) furnizori, cat si a lucrarilor catre beneficiarii lucrarilor de proiectare.

Petenta considera ca a respectat prevederile Codului fiscal in vigoare pana la 31.12.2015, cu privire la exigibilitatea si baza de impozitare. Societatea XSRL Deva nu poate fi vinovata de comportamentul fiscal al furnizorilor activi si inactivi, de inregistrarea in contabilitatea lor proprie a veniturilor, a TVA colectata si de neintocmirea ori nedeclararea obligatiilor fiscale, aceasta raspundere revenind direct administratorilor acestor societati, care au acceptat incheierea de contracte cu terte persoane, intocmirea, semnarea si stampilarea acestora si a facturilor fiscale, intrand in atributia acestora, ca atare si in raspunderea acestora, cine, unde, cand si ce contracte incheie in numele firmei lor, cine le semneaza, stampileaza si le preda pentru inregistrare in evidenta contabila proprie.

3. Cu privire la venituri din dividende.

In anii care fac obiectul inspectiei fiscale societatea a efectuat plati si incasari in numerar in limitele plafonului prevazut de legislatia in vigoare la acea data, administratorul societatii considerand ca toate operatiunile de incasari si plati ale societatii s-au efectuat pe baza de documente justificative.

Momentul si data efectuarii acestor incasari si plati este atributul conducatorilor partilor implicate in acest operatiuni, revenindu-le obligatia intocmirii chitantelor de incasare cu respectarea operatiunilor de casa si a plafonului legal practicat in perioada respectiva si, cata vreme realitatea prestarilor de servicii este pe deplin dovedita, s-au indeplinit toate actele prevazute de lege, nu se pot interpreta ca suspiciuni rezonabile

prevederile contractuale si respectarea plafonului operatiunilor in numerar stabilit pentru perioada respectiva.

În susținere petenta anexează , in copie, exemple de Contracte de prestari servicii, CUI-uri ale societatilor prestatoare, CI, facturi emise, etc, documente care vin in sprijinul celor explicitate la punctele "Operatiuni cu furnizorii A, B si C" .

II. Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara– Inspectie Fiscală, au consemnat următoarele:

1.Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01/01/2011- 31/12/2015

În perioada supusa prezentei inspectii fiscale asupra impozitului pe profit, societatea a înregistrat venituri din activități de inginerie și consultanta tehnica legate de acestea prestate clientilor persoane juridice.

În perioada anilor fiscali 2013 și 2014 aceasta a înregistrat cheltuieli cu servicii prestate de societățile A SRL, B SRL și C SRL .

La baza acestor inregistrari s-au identificat facturile prezentate în copie certificata de administratorul societății pentru conformitate cu originalul, serviciile inscrise în documentele mentionate constând în extindere retele exterioare, intocmit documentatie baza sportiva, extindere și consolidare cladire, intocmit documentatie bloc de locuinte etc. Valoarea fiecărei facturi care are in scris la rubrica „furnizor” numele societății comerciale A SRL este sub limita de 5.000 lei, fiecare factura este insotita de chitanta având aceeași valoare și data ca și factura pe care o insoteste.

În vederea determinarii realitatii serviciilor, organele de inspectie fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății documente justificative care sa ateste prestarea efectiva cum ar fi contracte din care sa reiasa obiectul serviciilor, durata de execuție, tariful, unitatea de măsura, orice alte informații care sa demonstreze modul în care au fost stabilită valoarea fiecărei facturi, comenzi. De asemenea s-au solicitat informații cu privire la veniturile realizate de societate, care au impus necesitatea achiziționarii serviciilor în discuție, cu indicarea clientilor, a facturilor emise acestora.

Reprezentantul legal al societății a prezentat copii de pe contracte incheiate cu SC A SRL, SC B SRL și SC C SRL, precum și contracte cu diversi beneficiari și facturile emise acestora, pentru a justifica astfel necesitatea inregistrării de cheltuieli cu servicii prestate de tertii mentionati.

Organele de inspectie fiscala nu au putut face o corelatie intre serviciile inscrise în facturile emise sub antetul SC A SRL si SC B SRL cu serviciile inscrise în facturile emise de SC XSRL Deva clientilor săi, dat fiind faptul ca administratorul SC XSRL Deva nu a făcut dovada existenței unor etape intermediare pe parcursul desfasurarii unui contract, etape care sa justifice facturarea partiala a lucrarilor, la o valoare inferioara plafonului limita prevăzut de legislatia în vigoare la acea data, cu privire la intarirea disciplinei financiare.

Nu s-au identificat procese verbale de receptie sau alte documente care sa demonstreze ca serviciile inscrise în aceste facturi ar putea fi considerate ca reprezentând etape intermediare ale unei lucrări, nu s-au putut identifica în mod fidel în explicatiile inscrise în facturile emise clientilor.

Administratorul societății a prezentat organelor de inspectie fiscala documentul înregistrat la societate sub nr. ..., în care aduce completari în legătura cu operatiunile inregistrate în baza documentelor emise sub numele celor trei societati analizate în timpul inspectiei, completari menite sa intareasca faptul ca societatea a înregistrat venituri impozabile și a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor venituri, iar cheltuielile și taxa deduse în baza acestor documente au fost destinate tocmai realizarii acestor venituri. De asemenea, contribuabilul mentioneaza ca a colaborat cu aceste societati în baza contractelor incheiate cu acestea, chiar și cu cea despre care organele de inspectie fiscala au constatat ca era contribuabil inactiv la data inscrise în facturi.

Fata de cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala considera ca nu au fost respectate de către contribuabilul supus inspectiei, prevederile Codului fiscal în vigoare pana la data de 31-12-2015 , art 134 al (1) si (2) și art. 137 al (1) lit a).

În ceea ce privește comportamentul fiscal al celor trei societati analizate ca fiind furnizori ai SC XSRL Deva, s-a constatat:

- pe lângă răspunsurile scrise transmise de SC A SRL si SC B SRL conform cărora acestea nu au desfasurat tranzactii comerciale cu SC XSRL Deva, cele doua societati au depus declaratiile fiscale prevazute de legislatia în vigoare la perioada analizata, declaratii prin care nu sunt inscrise tranzactii comerciale cu SC XSRL Deva, fapt ce denotă ca furnizorii nu au fiscalizat și declarat tranzactiile cu contribuabilul în cauza, prin aceasta nerecunoscandu-le în plus fata de răspunsul la solicitarea de informații transmisa de organele de inspectie fiscala;

- în legătura cu SC C SRL Deva – acesta este un contribuabil inactiv și în egala măsura neplatitor de tva, fiind aplicabile prevederile art. 11 pct. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pana la data

de 31-12-2015, precum și prevederile legislației europene și Jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazul C-225/02 HALIFAX & OTHERS ;

- în scopul determinării realității tranzacțiilor comerciale dintre cei A SRL și petentă , s-au solicitat informații scrise de la acest furnizor prin solicitarea nr. ...17 , la care administratorul SC A SRL a răspuns prin adresa f.n. înregistrată la AJFP Hd sub nr. ... faptul că în anii fiscali 2013 și 2014 SC A SRL nu a efectuat nici o tranzacție comercială cu SC XSRL Deva. La adresa de răspuns, reprezentantul SC A SRL a anexat o factură emisă de societatea sa, ca model.

Cele prezentate în detaliu sunt indicii rezonabile că tranzacțiile comerciale înscrise în facturile emise de acest furnizor nu au avut loc, documentele menționate nu au fost emise de furnizorul înscris în acestea.

Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform legii nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Consecința fiscală a faptelor prezentate constă în diminuarea de către SC XSRL Deva, în anii fiscali 2013 și 2014, a bazei de impozitare a impozitului pe profit după cum urmează:

- în anul fiscal 2013 cu suma de ... lei aferent careia în timpul inspecției s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei;
- în anul fiscal 2014 cu suma de ... lei aferent careia în timpul inspecției s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

2) În perioada octombrie – decembrie 2012, în evidența contabilă a societății s-au identificat înregistrate 9 facturi reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de societatea comercială B SRL constând în întocmire nota de calcul zona agrement, întocmire lista cantități lucrări, calcul volum de lucrări și evaluare patinoar, întocmire analize cost beneficiu pentru diverse investiții, și alte asemenea.

Din informațiile din baza de date a ANAF, s-au identificat neconcordanțe între tranzacțiile comerciale declarate de societate prin declarațiile informative D 394, în sensul că SC B SRL în anul fiscal 2012, nu a declarat nici o livrare către SC XSRL Deva.

Inspekția fiscală a solicitat informații scrise de la acest furnizor prin solicitarea nr. ... , la care administratorul SC B SRL a răspuns că în anul fiscal 2012 societatea pe care o administrează nu a efectuat nici o tranzacție comercială cu SC XSRL Deva.

În concluzie, organele de inspekție fiscală apreciază că, deși societatea deține documente care respectă în mare măsură condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal, tranzacțiile comerciale înscrise în aceste

documente nu au avut loc, serviciile nu au fost prestate de furnizorul înscris pe aceste documente și mai mult, documentele nu au fost emise de furnizorul înscris în ele. Ca atare documentele înregistrate în evidența contabilă a SC XSRL Deva ca fiind achiziții de la SC B SRL. În același timp reprezentantul legal al societății nu a făcut dovada realității prestării, nici a veniturilor care au determinat necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli.

Consecința fiscală a faptelor prezentate constă în diminuarea de către SC XSRL Deva, în anul fiscal 2012, a bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei aferent careia în timpul inspecției organele de inspecție au determinat impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

3) În anul fiscal 2012 s-au identificat înregistrate în evidența contabilă achiziții de la SC C SRL, acesta fiind un furnizor declarat ca și contribuabil inactiv din data de 07-10-2010, și de asemenea a fost scos din evidența platitorilor de TVA din data de 01-11-2010.

Prin faptele prezentate, SC XSRL Deva a încălcat prevederile art. 11 din Codul fiscal referitoare la prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/20013 – în vigoare până la data de 31-12-2015, care la alin (1²) precizează în mod expres faptul că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al SC C SRL AJFP Hunedoara a întocmit sesizare penală împotriva acesteia pentru a se cerceta dacă faptele identificate în timpul inspecției fiscale desfășurate la această societate pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni așa cum este prevăzută de Legea privind combaterea evaziunii fiscale. Valoarea totală a tranzacțiilor înscrise în facturile emise sub antetul SC C SRL înregistrate în contabilitatea societății verificate este de ... lei din care baza de impozitare în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei.

Consecința fiscală a faptelor prezentate constă în diminuarea de către societate a bazei de impozitare a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2012 cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate având ca documente justificative facturi emise de un contribuabil inactiv- aferent careia în timpul inspecției s-a determinat impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

2.Cu privire la TVA

Din informațiile din baza de date a ANAF, prin aplicațiile informatice specifice, s-au identificat neconcordanțe între tranzacțiile comerciale declarate de societate prin declarațiile informative D 394, constând în achiziții de bunuri și/sau servicii de la SC A SRL, societatea B SRL și societatea C SRL în sensul că furnizorii, în aceeași perioadă, nu au declarat nici o livrare către SC XSRL Deva, deși acesta a depus deconturile privind tva, obligațiile fiscale declarate prin aceste deconturi se regăsesc în declarațiile informative cod 394 depuse în perioada menționată de furnizorii menționați, dar clientul SC XSRL Deva nu se regăsește în lista clienților.

Având în vedere constatările prezentate anterior, precum și prevederile art.134 alin.(1) și alin.(2), art.145 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare în perioada supusă controlului, referitoare la dreptul de deducere și exigibilitate, rezultă că în mod eronat societatea comercială XSRL Deva și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe documente emise sub antetul celor 3 societăți mai sus nominalizate, tranzacțiile comerciale înscrise în facturile care au înscris ca furnizor aceste societăți nu au avut loc, documentele menționate nu au fost emise de furnizorii înscrși în acestea.

Referitor la achiziții de la SC C SRL, acesta este un furnizor declarat contribuabil inactiv din data de 07-10-2010 și de asemenea scos din evidența platitorilor de tva din data de 01-11-2010. Documentele justificative emise sub antetul SC C SRL, respectiv un număr de șase facturi, au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări întocmite pentru cele două luni menționate, prin deconturile trimestriale privind tva întocmite pentru lunile 06/2012 și 09/2012 și transmise de contribuabil la organul fiscal unde acesta este înregistrat ca platitor de impozite și taxe, societatea exercitându-și dreptul de deducere a taxei înscrise în facturile emise sub antetul SC C SRL, chiar dacă acest furnizor – după cum s-a prezentat, în anul fiscal 2012 este inactiv și nu deține calitatea de platitor de tva.

3.Cu privire la impozitul pe dividende

În anul fiscal 2012 societatea a înregistrat plăți numerar, prin casieria societății, în suma de ... lei reprezentând cv facturilor emise sub antetul SC B SRL, plăți numerar în suma de ... lei reprezentând cv facturilor emise sub antetul SC C SRL, acesta fiind un furnizor declarat ca și contribuabil inactiv din data de 07-10-2010, iar în 2013 și 2014 societatea a înregistrat plăți numerar în suma de ...i, respectiv ... lei reprezentând c/v facturi emise sub antetul SC A SRL.

Documentele justificative identificate în evidenta contabilă constau în chitanțe care însoțesc facturile, fiecare din aceste chitanțe au aceeași valoare ca și factura pe care o însoțeste, sub limita de 5.000 lei, și de asemenea pe fiecare chitanță este înscrisă aceeași dată ca și cea înscrisă pe factura pe care o însoțeste, dând impresia achitării numerar la data emiterii facturii. După cum s-a prezentat în cele anterioare, nu s-a probat realitatea tranzacțiilor comerciale dintre cei doi parteneri și ca atare plățile către această societate nu au avut loc.

Organele de inspecție, pe baza documentelor justificative puse la dispoziție în timpul inspecției, au constatat:

- reprezentantul legal al contribuabilului nu a putut justifica cu documente legale ca banii au fost cheltuiți în folosul societății, aceste plăți fiind efectuate în baza unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plată, atata timp cât nu s-a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate în detaliu la capitolele precedente din prezentul act de control;
- nu s-au putut identifica persoanele care au intrat în posesia acestor sume ridicate din casieria societății de către administrator, în timpul inspecției s-a considerat ca suma de ... lei reprezintă o parte din profitul net realizat de societate în perioada verificată, și înșusit de administrator fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

În reconsiderarea acestor retrageri de sume ca fiind dividende, s-au avut în vedere prevederile Codului fiscal art. 7 al. (1) pct. 12 .

Valoarea netă a sumelor ridicate sub forma de dividende este în suma de ... lei, rezultând valoarea brută impozabilă în suma de ... lei, respectiv:

- anul fiscal 2012: dividende nete: ... lei, rezultând dividende brute în suma ... lei și impozitul aferent în suma de ... lei;
- anul fiscal 2013: dividende nete: ... lei, rezultând dividende brute în suma de ... lei și impozitul aferent în suma de ... lei;
- anul fiscal 2014: dividende nete: ... lei, rezultând dividende brute în suma ... lei, și impozitul aferent în suma de ... lei.

În consecința celor prezentate anterior și a actelor normative invocate, în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare a impozitului pe dividende, pentru perioada 2012 - 2014, cu suma totală de ... lei reprezentând valoarea brută a dividendelor, aferent cărora s-a calculat impozit pe dividende suplimentar în suma totală de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul

cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea **XSRL** are sediul social în municipiul Deva, ..., CUI ..., J20..., reprezentată legal prin dl.... în calitate de administrator.

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, A.J.F.P Hunedoara - Inspekția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, sesizarea penală nr. HDG_AIF ..., împotriva numitului ..., administrator al societății **XSRL**.

Ca urmare a cercetărilor efectuate în cauză de către IPJ Hunedoara - S.I.C.E - Biroul Investigații Complexe, prin Referatul cu propunere de clasare din data de 06.03.2019 se menționează:

“Pentru existența infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea 241/2005, este necesar ca, sub aspectul laturii obiective, să se dovedească evidențierea unor cheltuieli nereale ori a altor operațiuni fictive. Relevant pentru atragerea răspunderii penale este caracterul real sau nu al raportului juridic relevat de actele contabile sau documentele legale.

Din cercetările efectuate nu s-a probat fără dubiu că numitul ... ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile (facturi fiscale, chitanțe etc) nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale, astfel că utilizarea de către furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial în sens de negociu și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală. Ceea ce este relevant pentru cauză este că achiziționarea de prestări/servicii să fie la preț și cantitatea stipulată în documente contabile și contracte.

Astfel, putem spune că aceste operațiuni au fost reale, devreme ce societatea a vândut mai departe lucrările de proiectare în privința cărora a încheiat documente contabile și a încasat prețul acestora”.

În soluționarea sesizării penale ce a făcut obiectul Dosarului nr. ..., a fost dată Ordonanța din data de 21.03.2019 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, de clasarea cauzei față de suspectul mai sus indicat, definitivă ca urmare a nepromovării căilor de atac prevăzute de lege, din care cităm:

„După administrarea probelor, organul de cercetare penală propune în cuprinsul referatului clasarea cauzei, motivat de faptul că, din actele de cercetare a rezultat împrăjurarea că achizitorul nu ar fi cunoscut că cel care i-a înmănat facturile și a predat marfa nu ar fi, în realitate, reprezentantul societăților comerciale.”

Așa cum se poate sintetiza din concluziile organelor de cercetare penală anterior citate, faptul că societățile furnizoare de servicii să fie active sau facturile să fi fost emise de persoane împuternicite ale acestor

firmelor nu este relevant din punct de vedere penal, ci existența caracterului real al achiziției serviciilor. În speță, din întreg materialul probatoriu administrat, a rezultat că aceste operațiuni au fost reale, devreme ce societatea a vândut mai departe serviciile de proiectare în privința cărora a încheiat documente contabile și a încasat prețul acestora, a depus declarațiile fiscale prevăzute de legea fiscală, astfel că tranzacțiile petentei nu se circumscriu unor fapte de natură penală.

Lipsa caracterului infracțional în ceea ce privește evaziunea fiscală al faptelor sesizate de organele de inspecție fiscală prin intermediul sesizării penale înaintată organelor de cercetare penală nu înlătură însă sancțiunile instituite de legea fiscală pentru nerespectarea legislației în materia deductibilității cheltuielilor, concretizate în stabilirea suplimentară de impozit pe profit, activitatea petentei constând în tranzacții comerciale cu diverse firme care au infirmat aceste tranzacții fiind supusă prevederilor legale instituite de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție au constatat că societatea XSRL, în perioada 2012 - 2014 a achiziționat servicii de: extindere rețele exterioare, întocmit documentație bază sportivă, extindere și consolidare clădire, întocmit documentație bloc de locuințe, execuții lucrări pregătitoare, elaborarea, sub îndrumarea proiectantului general, a unor liste de cantități, antemăsurători, tehnoredactare, multiplicare, servicii necesare realizării proiectelor contractate de petentă, de la societățile A SRL, B SRL și C SRL.

Ca urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție au constatat că societățile A SRL și B SRL nu au declarat prin declarațiile fiscale și cele informative aceste livrări de servicii către petentă, nu și-au înregistrat în evidența contabilă c/valoarea lor, nu recunosc existența unor astfel de livrări către societatea XSRL și nici emiterea de facturi către această societate.

În ceea ce privește societatea C SRL, acesta este un furnizor declarat ca și contribuabil inactiv din data de 07-10-2010, deci nu putea desfășura activitate comercială.

Valoarea fiecărei facturi care are înscris la rubrica „furnizor” numele celor trei societăți comerciale este sub limita de 5.000 lei, fiecare factură fiind însoțită de chitanța având aceeași valoare și data ca și factura pe care o însoțește.

Deși în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat venituri din activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea

prestate clienților persoane juridice, nu s-a putut face o corelație între serviciile înscrise în facturile emise sub antetul celor trei societăți cu serviciile înscrise în facturile emise de SC XSRL Deva clienților săi, dat fiind faptul că nu s-a făcut dovada existenței unor etape intermediare pe parcursul desfășurării unui contract, etape care să justifice facturarea parțială a lucrărilor, la o valoare inferioară plafonului limită prevăzut de legislația în vigoare la acea dată cu privire la întărirea disciplinei financiare.

Nu s-au identificat procese verbale de recepție sau alte documente care să demonstreze că serviciile înscrise în aceste facturi ar putea fi considerate ca reprezentând etape intermediare ale unei lucrări, neputând fi identificate în mod fidel în explicațiile înscrise în facturile emise clienților.

Prin contestație petenta susține că :

- cheltuielile înregistrate în contabilitatea societății XSRL Deva, pe baza facturilor emise de către cele 3 (trei) societăți ca urmare a serviciilor prestate, au corespondent în veniturile înregistrate de societate, pe baza facturilor emise către clienți, iar în proiectul final contractat și executat se regăsesc și acele servicii efectuate de către furnizorii acestora, furnizori care nu se rezumă numai la cei 3(trei) analizați de organul de control;

- facturile emise de cele trei societăți furnizoare de servicii cuprind toate datele de identificare ale furnizorului, ale cumpărătorului, date privind expediția, semnătura și ștampila furnizorului și corespund cerințelor impuse de Legea 571/2003 art.155 alin.19 lit.d);

- faptul că societatea C SRL nu a depus declarațiile 300 și 394 pe baza inactivității sale, dar a emis facturi fiscale, nu îndreptățeste organul fiscal să aprecieze ca nelegale înregistrările contabile , cu atât mai mult cu cât era necesară și oportună o atenționare a celor 2 (doi) contribuabili , în scopul clarificării acestei situații în anul 2012.

Astfel, organul de control fiscal nu poate cere contribuabilului să facă verificări care, în mod obiectiv, nu pot fi făcute de către acesta, verificările fiind în sarcina autorităților fiscale și nu a contribuabilului, persoană juridică.

Referitor la achizițiile de la societatea C SRL , declarată contribuabil inactiv prin OPANAF 2499/21.09.2010, **în drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“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.**

Norme de aplicare

“ART. 19

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. “

“ ART. 21 Cheltuieli

(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. “

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²)Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor ... aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.”

Se reține astfel că, excepția de la regula instituită prin art.21 alin.(1) prin care sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, o reprezintă cheltuielile cu achizițiile de bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, în sensul în care aceste cheltuieli nu sunt deductibile.

Acest aspect este reglementat la art.21 alin.(4) Cod fiscal, care precizează:

“ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare

fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Legiuitorul, prin procedura fiscală, a statuat fără dubiu, că persoanelor juridice care sunt declarate inactive le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal, rezumate în cele prezentate la aliniatul de mai sus.

Potrivit mențiunilor înscrise în Decizia 2720/2016 a ÎCCJ,

„... în condițiile în care reclamanta nu a manifestat diligență și a efectuat tranzacții comerciale cu o societate inactivă... nu este deductibilă la calculul venitului impozabil suma reprezentând marfa achiziționată de la societatea inactivă la data cumpărării mărfii.

De altfel, în acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal în Deciziile nr.2781/2014 ș.a.

Prin urmare, s-a apreciat că din punctul de vedere al deductibilității fiscale, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1²)și ale art. 21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal, tranzacțiile comerciale cu cele două societăți comerciale nu pot fi luate în considerare la calculul impozitului pe profit .”

Referitor la argumentul petentei potrivit căruia comportamentul fiscal al furnizorului nu îi poate fi imputat și nu poate afecta dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția serviciului la calculul impozitului pe profit, precizăm faptul că acesta este lipsit de relevanță juridică întrucât, verificarea furnizorilor este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF - Informații Publice - Informații privind agenții economici - Registrul contribuabili.

Această aplicație cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public, iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru. Astfel, printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care prevederile legale stipulează că *“beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor ...”*

Cu privire la afirmația din contestație potrivit căreia organul fiscal avea obligația înștiințării atât a societății C SRL, în calitate de furnizor, cât

și a petentei, în calitate de cumpărător, despre inerența apariției stării de inactivitate a primei societăți, precizăm că potrivit prevederilor art.3 din OPANAF nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

coroborate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art.78¹ alin.(1) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

“Art.7 “(1) Pe perioada cât contribuabilii sunt declarați inactivi le sunt aplicabile procedurile de administrare referitoare la declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), contribuabilii declarați inactivi nu vor fi supuși procedurilor curente de notificare și de impunere din oficiu pentru nedepunerea declarațiilor.”

Referitor la afirmația societății potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției.

Referitor la achizițiile de la furnizorii care nu recunosc tranzacțiile cu petenta, respectiv societățile A SRL și B SRL , în speță este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoanele juridice care au emis facturile, drept pentru care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai 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.”

Argumentele prezentate de instanță se regăsesc în prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:

ART. 21 Cheltuieli

(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;

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.

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Pe baza textelor citate se reține că, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, precum și realitatea participanților la această operațiune, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pe 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;

(...)

- 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.”

Se reține astfel, că **deținerea unor facturi în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea XSRL , nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.**

Simpla afirmație a petentei referitoare la realizarea unor venituri impozabile ca urmare a achiziției serviciilor de proiectare de la societățile în cauză nu este suficientă pentru a constitui o justificare a caracterului deductibil al acestor cheltuieli. În lipsa unor dovezi bazate pe documente justificative, întocmite potrivit normelor legale, din care să rezulte legătura de cauzalitate între cheltuielile efectuate și veniturile obținute, suma de 208.034 lei reprezentând achiziții de servicii efectuate de la societățile A SRL, B SRL și C SRL nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

În acest sens în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

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

Având în vedere marea diversitate a 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.”

În același sens este și Decizia nr.740/22.02.2018 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a decis, într-o speță similară, că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate (conform art. 21 alin.1 și alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal). În speță, instanța supremă a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexa, comenzi și facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu.

Ca o concluzie a considerentelor prezentate și cu referire la aspectele analizate din punct de vedere al respectării legislației contabile și fiscale, se rețin următoarele:

- în virtutea principiului prevalenței economicului asupra juridicului și conform art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției;

- în afirmarea și susținerea unei pretenții, sarcina probei revine celui care o invocă, aspect prevăzut și de art.73 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată;

- deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, potrivit susținerilor din contestație, nu este suficientă pentru a conferi cheltuielilor caracter deductibil. Astfel, justificarea achizițiilor de bunuri și servicii ca

fiind destinate realizării de venituri revine persoanei impozabile. Simpla achiziție a unor servicii pe numele persoanei impozabile și lipsa unei corelații concrete între aceste servicii și veniturile realizate ulterior de petentă nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să genereze venituri impozabile.

Pe cale de consecință, pentru contestația formulată împotriva impozitului pe profit în sumă de ... lei se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, prin actul administrativ fiscal atacat, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de ... lei, reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, întrucât furnizorii emitenți ai facturilor de achiziție, respectiv societățile A SRL, B SRL și C SRL au fost, la data emiterii facturilor, fie contribuabili declarați inactivi, fie nu au recunoscut, declarat și înregistrat în contabilitatea proprie prestările de servicii către petentă.

Prin contestație, petenta susține că *„ a respectat prevederile Codului fiscal in vigoare pana la 31.12.2015, cu privire la exigibilitatea și baza de impozitare.Societatea XSRL Deva nu poate fi vinovată de comportamentul fiscal al furnizorilor activi si inactivi, de inregistrarea în contabilitatea lor proprie a veniturilor, a TVA colectată și de neîntocmirea ori nedeclararea obligațiilor fiscale, această răspundere revenind direct administratorilor acestor societăți”*.

Din cercetările efectuate în cauză de către IPJ Hunedoara - S.I.C.E - Biroul Investigații Complexe, respectiv din declarațiile de martor ale administratorilor societăților A SRL, B SRL și C SRL, rezultă că societățile administrate nu au desfășurat relații comerciale cu petenta, iar facturile emise, contractele de prestări servicii încheiate cu petenta, precum și chitanțele de încasare emise în numele acestor societăți și prezentate de petentă, nu le aparțin.

Totodată, prin Referatul cu propunere de clasare din data de 06.03.2019 întocmit de către IPJ Hunedoara - S.I.C.E - Biroul Investigații Complexe se menționează:

“Din cercetările efectuate nu s-a probat fără dubiu că numitul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile (facturi fiscale, chitanțe etc) nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale, astfel că utilizarea de către furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial în sens de negociu și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală.”

În soluționarea sesizării penale ce a făcut obiectul Dosarului nr. ..., a fost dată Ordonanța din data de 21.03.2019 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, de clasarea cauzei față de suspectul mai sus indicat, definitivă ca urmare a nepromovării căilor de atac prevăzute de lege, din care cităm:

„După administrarea probelor, organul de cercetare penală propune în cuprinsul referatului clasarea cauzei, motivat de faptul că, din actele de cercetare a rezultat împrejurarea că achizitorul nu ar fi cunoscut că cel care i-a înmănat facturile și a predat marfa nu ar fi, în realitate, reprezentantul societăților comerciale.”

Lipsa caracterului infracțional în ceea ce privește evaziunea fiscală al faptelor sesizate de organele de inspecție fiscală prin intermediul sesizării penale înaintată organelor de cercetare penală nu înlătură însă sancțiunile instituite de legea fiscală pentru nerespectarea legislației în materia dreptului de deducere a TVA, concretizate în stabilirea suplimentară de TVA, activitatea petentei constând în tranzacții comerciale cu diverse firme care au infirmat aceste tranzacții fiind supusă prevederilor legale instituite de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

Referitor la achizițiile de la societatea C SRL , declarată contribuabil inactiv prin OPANAF 2499/21.09.2010, în drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²)Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a ... taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, ...

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a

anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, ...

ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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 detină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum si dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.

ART. 155 Facturarea

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

d) *denumirea/ numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau , dupa caz codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

Potrivit dispozițiilor art.153 alin.(9) lit.și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„ ART. 153 *Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*

(9) *Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:*

d) *dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la art. 156², dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane*

impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#) pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație.”

Deși petenta invocă, în susținere, că nu poate fi vinovată de comportamentul fiscal al furnizorului inactiv, facem precizarea că, într-o speță similară, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în cauza C-101/16 în procedura SC Paper Consult SRL vs DGRFP Cluj-Napoca, după cum urmează:

“Cu privire la fond

33. Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care i se refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că operatorul care i-a prestat servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA-ul a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în statul respectiv.

Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

39. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, **pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă** (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

- 54 **Singura obligație impusă persoanei impozabile constă, astfel, în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat.**
- 55 **Rezultă astfel că, prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă, și că o asemenea verificare poate fi cerută în mod rezonabil unui operator economic.** „

Se reține, așadar, din cele citate, că doar deținerea unor facturi prin care se justifică efectuarea unor achiziții, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, întrucât, acordarea dreptului de deducere a TVA depinde de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, în sensul în care îndeplinirea cerințelor de fond reglementează însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Referitor la achizițiile de la furnizorii care nu recunosc tranzacțiile cu petenta, respectiv societățile A SRL și B SRL în ceea ce privește îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă în vederea acordării dreptului de deducere a TVA, prin Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013, I.C.C.J precizează:

„ Din interpretarea dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În actele contestate în cauză se reține că este obligația persoanei impozabile să facă dovada achiziționării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.”

Deși petenta invocă, în contestație, că nu poate fi vinovată de comportamentul fiscal al furnizorilor activi și inactivi, în lumina celor prezentate mai sus, se constată că această afirmație nu se înscrie în ansamblul măsurilor de minimă prevenție și informare asupra unui furnizor de bunuri sau servicii, pentru un contribuabil care dorește să își exercite dreptul de deducere pentru TVA asupra bunurilor livrate sau serviciilor prestate.

În situația de față, consultarea de către petentă, a registrului contribuabililor inactivi, afișat la sediul ANAF și publicat pe pagina de internet a acesteia, verificare ușor de efectuat, nu reprezintă un transfer a obligațiilor de control proprii administrației fiscale asupra societății petente, ci o măsură rezonabilă care să confere petentei siguranța că operațiunea sa nu este implicată într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte.

Potrivit prevederilor **art.78¹** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(...)

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Această aplicație cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public, iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru. Astfel, printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care prevederile legale stipulează că *“beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective”.*

Tot în scopul informării contribuabililor asupra stării de fapt a partenerilor de tranzacții, informațiile cu privire la valabilitatea înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.153 alin.(9²) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art.153 alin.(9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art.11 alin.(1¹) și (1³) de la data prevăzută la art.153 alin.(9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art.11 alin.(1²) și alin.(1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată.”

Așadar, petenta avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de starea furnizorului său C SRL accesând lista contribuabililor inactivi și a persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, legiuitorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

În același timp, deși prin contestație petenta susține că facturile emise de toate cele trei societăți cuprind toate datele de indentificare ale furnizorului, ale cumpărătorului, date privind expediția, semnătura și ștampila furnizorilor și corespund cerințelor impuse de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, art.155 alin.19 lit.d, facem precizarea că doar deținerea unor facturi prin care se justifică efectuarea unor achiziții, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, întrucât, așa cum reiese din Decizia ICCJ mai sus citată, acordarea dreptului de deducere a TVA depinde de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă, în sensul în care

îndeplinirea cerințelor de fond reglementează însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Mai mult, jurisprudența europeană consacră faptul că autoritatea fiscală poate solicita anumite măsuri unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA, pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte, despre care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe.

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 ignorată și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

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 recurenței 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.”

Organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre petentă și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat întrucât furnizorii petentei (societățile A SRL și B SRL) nu recunosc tranzacțiile cu petenta, iar societatea CSRL a fost radiată din evidențele ONRC începând cu data de 25.11.2014.

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în

susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

3.Cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale, organele de inspecție au considerat că reprezentantul legal al contribuabilului nu a putut justifica cu documente legale suma de ... lei, reprezentând ridicări de numerar din casieria societății în perioada 2012-2014, în vederea efectuării de plăți în baza unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plata, atâta timp cât nu s-a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate de către furnizorii emitenți înscrși în facturi, motiv pentru care au considerat această sumă ca fiind de natura dividendelor nete, aferent cărora s-a calculat impozit pe dividende suplimentar în sumă totală de ... lei.

Prin contestație petenta susține că societatea a efectuat plăți și încasări în numerar în limitele plafonului prevăzut de legislația în vigoare la acea dată, toate operațiunile de încasări și plăți ale societății fiind efectuate pe bază de documente justificative, iar momentul și data efectuării acestor încasări și plăți este atributul conducătorilor părților implicate în aceste operațiuni, revenindu-le obligația întocmirii chitanțelor de încasare cu respectarea operațiunilor de casă și a plafonului legal practicat în perioada respectivă.

În drept, sunt incidente prevederile art.7 pct.12 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal:

“ ART. 7

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

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

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- **suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.**”

coroborate cu cele ale art. 11 alin.(1) din Legea 571/2003, potrivit cărora :

“ 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.”

Conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a unor articole contabile, fără ca acestea să aibă la bază un document justificativ care să exprime o operațiune economico-financiară, nu este suficientă pentru a determina o stare de fapt reală și justificabilă.

Potrivit doctrinei juridice, 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 care 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.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul 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 petenta 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 petentei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Cu alte cuvinte și în considerarea celor prezentate, dacă starea de fapt ar fi fost una contrară celei consemnate de organele de inspecție fiscală, petenta avea obligația de a prezenta documente și probe care să susțină acest lucru.

În lipsa materialului documentar care să justifice ridicările de numerar din casieria societății, în mod legal organele de inspecție fiscală, în baza preved.art.11 Cod fiscal, au reîncadrat forma acestor tranzacții pentru a reflecta conținutul lor economic, considerând suma de ... lei ca fiind venituri din dividende și stabilind suplimentar un impozit în sumă de ... lei.

Întrucât nici în prezenta procedură petenta nu a prezentat dovezi în susținerea afirmațiilor din contestație, prin care să se determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală, pentru

suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice nr.F-HD ... privind suma de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit : ... lei
- TVA : ... lei
- impozit pe dividende : ... lei

2. Prezenta decizie se comunică la:

- Societatea **XSRL**, cu sediul social în municipiul Deva,;
- DGRFP Timișoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

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

...

DIRECTOR GENERAL