



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A nr.3503/16.05.2018
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../09.01.2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../09.01.2018, depusă de

Societatea X SRL
CUI ...
J.../.../1995
domiciliul fiscal în ..., județul Hunedoara

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../27.12.2017 și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr. HDG_AIF .../28.12.2017.

Prin contestația formulată și depusă societatea X SRL solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../26.10.2017, pentru sumă de ... lei, reprezentând TVA și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.10.2017 .

Contestația a fost semnată în original și poartă amprenta ștampilei SC X SRL așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../26.10.2017, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - AIF, respectiv data de 11.11.2017, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra contestației.

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

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă măsurilor dispuse prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.10.2017 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecția fiscală și la Decizia de impunere nr. F-HD .../26.10.2017, acte administrativ - fiscale, referitoare la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina societății petente.

Obiectul prezentei contestații constă în anularea parțială a actelor administrative ca fiind nelegale și neîntemeiate, precum și exonerarea parțială de la plată a sumelor cuprinse în Decizia de impunere nr. F-HD .../26.10.2017, și pe cale de consecință să fie exonerată parțial societatea de la plata obligațiilor de plată suplimentare datorate bugetului general consolidat al statului menționate în sensul exonerării la plata TVA pentru suma de ... lei.

Urmare a controlului efectuat, concretizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../26.10.2017, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-HD .../26.10.2017, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare față de petentă în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Din Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F-HD .../26.10.2017 la stabilirea impozitului pe profit rezultă că organele de control au considerat ca și cheltuieli nedeductibile nedecarate următoarele:

- în anul 2013 - suma de ... lei reprezentând instalații sanitare instalate la sediul social al unității.

- în anul 2015 suma de ... lei, reprezentând înregistrarea de două ori a facturii .../29.12.2015.

Influența acestor cheltuieli la calculul rezultatului fiscal a fost de reducere a bazei impozabile cu suma de ... lei din care în anul 2013 cu suma de ... lei și în anul 2015 cu suma de ... lei.

Petenta arată că din Raportul de inspecție fiscală mai sus menționat la stabilirea obligației fiscale TVA, rezultă următoarele:

- a) referitor la TVA deductibilă în urma verificării concordanței dintre datele înregistrate în evidența SC X SRL și cele declarate în Declarația informativă (cod 394) precum și cele declarate de furnizori/clienti s-au constatat neconcordanțe.

- 1. neconcordanțe datorate unor greșeli de întocmire și declarare în urma cărora nu s-au stabilit obligații suplimentare;

- 2. facturi emise de societăți comerciale care nu au declarat TVA colectată aferentă livrarilor de bunuri către SC X SRL Hunedoara pentru care s-au stabilit obligații suplimentare de plata în sumă de ... lei;

3. TVA înscrisă în facturi emise de societăți comerciale neplătitoare de TVA pentru care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de ... lei;

4. TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei;

b) TVA colectată stornată din evidența contabilă în sumă de ... lei.

Suma stabilită ca TVA de plată suplimentar pentru perioada verificată în sumă de ... lei

Prin contestația formulată se arată că SC X SRL nu a ținut cont de cheltuielile nedeductibile și pe cale de consecință la calculul impozitului pe profit nu a luat în calcul aceste sume și datorează impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei stabilit de organele de control fiscal.

Petenta susține că SC X SRL a declarat și a dedus TVA înscris în facturile de achiziții și bunurile achiziționate dar care nu au fost declarate de furnizori, au fost utilizate în operațiuni taxabile. Unii dintre acești furnizori nu au prezentat nici o justificare a faptului că nu au declarat livrarile (SC AI SRL București, SC UG SRL București, SC FE SRL București - ND, SC AIC SRL București) în sumă de ... lei.

Societatea petentă consideră că a probat achizițiile atât prin documente de achiziții respectiv facturi cât și prin dovada utilizării acestora în activitatea de prestări servicii de branșamente gaz, după cum urmează:

- Achizițiile de la SC UG SRL București de robineti și coturi în lucrările autorizate ale societății.

- Achizițiile de la SC ACC SRL București au fost de robineti.

- Achiziții de la SC DC SRL București au fost de robineti gaz.

- Achizițiile de la SC PC SRL Argeș au fost de țiglă lemn brad construcții.

- Achizițiile de la SC PE SRL București au fost obiecte de inventar.

- Achizițiile de la SC SPC SRL București au fost email, diluant, cânepă, pastă verde.

- Achizițiile de la SC AT SRL București a fost bandă avertizare gaz. Menționează că de la această societate organele de control nu au acordat drept de deducere și pentru alte achiziții întrucât nu era plătitoare de TVA.

- Achizițiile de la SC TP SRL București au fost unelte de lucru

- Achizițiile de la SC AI SRL București au fost electrozi.

- Achizițiile de la SC BSI SRL București au fost ușă de aluminiu în ramă metalică.

- Achizițiile de la SC FE SRL București (N D) au fost robineti.

- Achizițiile de la SC AIC SRL București au fost burghie, electrozi, rotopercurtor, generator.

Din datele prezentate petenta consideră că exigibilitatea s-a produs conform art. 134 alin.3 din legea 571/2003 în sensul că societatea a deșus decontul de TVA, precum și a prevederilor art.145 alin(1), art.146 întrucât societatea a deșus decontul de TVA, are o factură emisă în condițiile prevăzute de codul fiscal, în plus sunt îndeplinite și condițiile prevăzute de legea 571/2003 art.145 alin 2.

Referitor la TVA dedusă la achizițiile de la societăți comerciale considerate de organele de control neplătitoare de TVA și pentru care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de ... lei, la nivelul TVA-ul înscris în facturi.

Din datele prezentate în raportul de inspecție fiscală rezultă că ;

Pentru achizițiile de la SC AT SRL București în baza facturii .../05.12.2013 nu s-a acordat deducere pentru că SC AT SRL București nu mai era plătitoare de TVA din data de 11.04.2014, dată ulterioară achiziției în sumă de ... lei.

SC KIT SRL București în baza facturii .../28.09.2012, dar care a devenit neplătitoare din data de 14.09.2012 în sumă de ... lei.

De asemenea și pentru celelalte societăți nu se reține că achiziția nu a avut loc și nici faptul că acestea nu au fost plătitoare de TVA cu excepția SC DS SRL București pentru care TVA-ul dedus a fost în sumă de ... lei.

De astfel prin raportul de inspecție fiscală se menționează că nu se acordă dreptul la deducere societății pentru că nu a respectat prevederile legii 571/2003 privind Codul fiscal art. 146 (1).

Și achizițiile făcute în anul 2016 sunt îndeplinite condițiile prevăzute pentru dreptul de deducere în legea 227/2015.

În această situație petenta consideră că pentru achizițiile de la societățile SC 3 C 2007 SRL, SC A P SRL, SC KIT SRL, SC IA SRL, SC AT SRL, SC ECP SRL, se SCG SRL, SC PI SRL, SC Ar SRL în sumă de ... lei

Ținând cont de cele prezentate mai sus petenta solicită modificarea deciziei de impunere nr. F-HD .../26.10.2017 astfel:

- imozit profit : ... lei

- Tva: ... lei

- Total: ... lei;

respectiv să se acorde drept de deducere pentru sumă de ... lei.

Concluzionând cele prezentate petenta solicită anularea parțială a decizie de impunere nr. F-HD .../26.10.2017 conform art. 50 din Codul de procedură fiscală.

II. Organele fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, au consemnat următoarele:

Cu privire la TVA dedusă aferentă facturilor emise de societăți comerciale care nu au declarat TVA colectată aferentă livrarilor de bunuri către X SRI

În perioada mai 2012 - martie 2016 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de SC AT SRL, SC FE SRL, SC SPC SRL, SC PE SRL, SC UG SRL, SC DC SRL, SC KSF SRL, SC TP SRL, SC AI SRL, SC ACC AT SRL, SC AIC SRL și SC PCSRL, în valoare totală de 123.471 lei din care TVA dedusă în sumă de PC lei, reprezentând accesorii necesare montării bransamentelor pentru gaze naturale, instalațiilor

electrice și sanitare, facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă prin art. contabil % 3024,4426 = 401.

Urmare verificarilor efectuate privind relațiile comerciale derulate în perioada mai 2012 - martie 2016 între unitatea verificată și societățile sus menționate, s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrări de bunuri pe teritoriul României, în sensul că SC X SRL a declarat prin Declarații informative privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României - cod 394, operațiuni de achiziții de bunuri de la unitățile sus menționate iar acestea nu au declarat operațiuni de livrare către SC X SRL.

În vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de SC X SRL s-au solicitat informații directe de la societățile sus menționate, așa cum arată în continuare.

1) În luna septembrie 2012 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .../28.09.2012 în valoare totală de ...lei din care TVA în suma de ... lei, emisă de SC PC SRL Arges, bunurile achiziționate reprezentând tiglă lemn brad c-tii.

Dat fiind faptul că SC PC SRL nu a declarat livrările de bunuri către SC Mira Mon Presteom SRL prin adresa nr....26.08.2017, s-au solicitat informații la SC PCSRL Arges, referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți.

SC PCSRL prin adresa nr. .../04.10.2017 a comunicat că nu a avut nici un fel de relații comerciale cu SC X SRL, în perioada 2012 - 2017, nici în altă perioadă și nu cunoaște nici un reprezentant legal al acestei societăți.

2) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna mai 2012 facturile nr. .../27.05.2012, .../28.05.2012, .../29.05.2012 în valoare totală de ... lei din care ... lei, emise de SC DC SRL.

Dat fiind faptul că SC DC SRL nu a declarat livrările de bunuri către petentă, prin adresa nr..../26.09.2017, s-au solicitat informații referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți.

Cu adresa nr..../23.10.2017 SC DC SRL a comunicat că nu a colaborat niciodată cu X SRL, nu a livrat niciodată mărfuri către această societate și nu cunoaște nici un reprezentant legal al acestei societăți .

3) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna martie 2016 factura nr. .../30.03.2016 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ...lei, emisă de PE SRL, bunurile achiziționate reprezentând obiecte de inventar .

Dat fiind faptul că SC PE SRL Bucuresti nu a declarat livrările de bunuri către petentă cu adresa nr..../26.09.2017 s-au solicitat informații la SC PE SRL Bucuresti, referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți.

Cu adresa nr..../23.10.2016 domnul S.F. în calitate de administrator SC PE. SRL Bucuresti a comunicat că are ca obiect de activitate prestarea de servicii de consultanță în management de afaceri, fiind specializată în oferirea de servicii de recrutare de personal, calcul salarial, administrare

personal, consultanță în domeniul fiscalizării salariale și a relațiilor de muncă.

SC PE SRL Bucuresti nu a derulat activități de comerț cu bunuri, nu a derulat niciodată activității comerciale cu SC X SRL nu cunoaste niciun reprezentant al acesteia, societatea emite facturi numai în format electronic, semnate electronic cu certificat digital, încasarea se face numai prin virament bancar, facturile emise nu sunt marcate cu stampila societății și se transmit clienților numai în format electronic

De la înființare și până în prezent au fost emise un număr de 608 facturi cu seria PEX fiind convocați în mai multe rânduri la diverse instituții ale statului în cauze privind punerea în funcțiune a unor facturi false cu datele de identificare ale X SRL.

4) SC X SRL a înregistrat în evidența comabilă factura nr. .../03.11.2014 și .../14.11.2014 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, emisă de SC SPC SRL.

Dat fiind faptul ca SC SPC SRL Bucuresti nu a declarat livrarile de bunuri petentă cu adresa nr.../26.09.2017, s-au solicitat informatii la SC SPC SRL referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți, Sc SPC SRL Bucuresti comunicând că nu a avut nicio relație comercială cu SC X SRL.

5) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 7007392/02.2016 în valoare totală de ... lei din care Tva în sumă de 864 lei, emisă de SC AT SRL.

Urmare a solicitării de informații cu adresa nr. .../03.10.2017, SC AT SRL, a comunicat ca nu a derulat nici un tip de relații comerciale și nu au emis facturi către SC X SRL, nu există în evidențele contabile ale AT SRL, documente care să ateste o asemenea colaborare.

6) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile nr, .../22.05.2012 și nr.../01.07.2014 în valoare totală de... lei din care Tva în sumă de ... lei, emise de SC ACC AT SRL Bucuresti.

Urmare a solicitării de informații de la SC ACC AT SRL, acesta a comunicat că nu a avut niciun fel de relații comerciale și nu au fost emise facturi către petentă, obiectul sau de activitate fiind comerț cu articole de femei, cât și faptul că a fost confruntată cu aceeași situație, facturi false care purtau datele societății la furnizor, date care nu erau corect completate.

7) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .../08.09.2012 în valoare totală de ... lei din care Tva în suma de ... lei, emise de SC TP SRL .

Urmare a solicitării de informații de la SC TP SRL, acesta a comunicat că nu a avut niciun fel de relații comerciale cu petenta și din datele pe care le are, în piața economică circulă foarte multe facturi false cu datele societății la furnizor.

8) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .../28.09.2012 în valoare totală de ... lei din care Tva în suma de ... lei, emise de SC AI SRL

Dat fiind faptul ca aceasta nu a declarat livrarile de bunuri petentă cu adresa nr. .../26.09.2017, s-au solicitat informatii la SC AI SRL referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți, adresă returnată de poștă.

Din analiza bazei de date ANAF rezultă că societatea AI SRL are întocmită plângere penala pentru declarare fictivă de sediu.

9) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .../28.09.2012 în valoare totală de ... lei din care Tva în suma de ... lei, emise de SC BSI SRL

Dat fiind faptul ca aceasta nu a declarat livrarile de bunuri petentă cu adresa nr. 4629/26.09.2017, s-au solicitat informatii la SC BSI SRL referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți, adresă returnată de poștă cu mențiunea „lipsă destinatar,,.

10) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile nr..../22.05.2012, nr..../22.05.2012, nr. .../22.05.2012 în valoare totală de ... lei din care Tva în sumă de ... lei, emise de SC UG SRL

Dat fiind faptul ca aceasta nu a declarat livrarile de bunuri petentă cu adresa nr. .../26.09.2017, s-au solicitat informatii la SC UG SRL referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți, adresă returnată de poștă cu mențiunea „lipsă destinatar,,.

Din analiza bazei de date ANAF se constata ca SC UG SRL este inactiva din data de 25.11.2013.

11) SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturile nr. .../iulie 2014 în valoare totală de ...lei din care Tva în suma de ... lei, emise de SC FE SRL

Dat fiind faptul ca aceasta nu a declarat livrarile de bunuri petentă cu adresa nr. .../26.09.2017, s-au solicitat informatii la SC FE SRL referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți, adresă returnată de poștă cu mențiunea „lipsă destinatar,,.

Din analiza bazei de date ANAF se constata ca SC FE SRL este inactiva din data de 05.03.2015.

12) În luna noiembrie 2014 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi în valoare totală de 25.444 lei din care Tva în suma de ... lei, emise de SC AIC SRL.

Dat fiind faptul ca aceasta nu a declarat livrarile de bunuri petentă cu adresa nr. .../26.09.2017, s-au solicitat informatii la SC AIC SRL referitoare la tranzacțiile comerciale desfășurate între cele două societăți, adresă care nu a fost returnată de CN Poșta Română până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală consideră că nu sa produs exigibilitatea TVA și prin deducerea TVA în sumă totală de PC lei de către petentă aferentă facturilor emise de societățile sus menționate care nu au înregistrat, colectat și nu au declarat TVA.

Cu privire la TVA dedusă înscrisă în facturi emise de societăți comerciale neplătitoare de TVA.

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că societatea X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei înscrisă în 14 facturi emise de societăți comerciale neînregistrate ca plătitoare de TVA.

Organele de inspecție fiscală arată faptul că nu poate fi dedusă TVA înscrisă într-o factură emisă de un contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA, deoarece acesta nu poate deține un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, emis de autoritatea fiscală competentă, pe care, în drept să îl înscrie într-o factură emisă decât dacă acesta i-a fost acordat în condițiile legislației în vigoare de organul fiscal competent.

Numai după aceea partenerii de afaceri care achiziționează bunuri și/sau servicii pe care furnizorul o colectează în momentul emiterii facturilor de livrare.

Furnizorii neînregistrați ca plătitori de TVA colectează o taxă pe care nu o înregistrează și nu o declară (nu intervine factorul generator), iar cumpărătorii (înregistrați în scopuri de TVA) deduc taxa și își diminuează corespunzător TVA de plată către bugetul statului, încălcându-se astfel principiul neutralității TVA.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ... cu domiciliul fiscal în ...județul Hunedoara, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-HD .../26.10.2017 și pe cale de consecință să fie exonerată parțial de la plata obligațiilor de plata suplimentare datorate bugetului general consolidat al statului în sensul că nu datorează TVA de plată în sumă de ... lei.

Cu privire la TVA dedusă aferentă facturilor emise de societăți comerciale care nu au declarat TVA colectată aferentă livrărilor de bunuri către societatea Mira Mom Prestcom SRL.

Cauza supusă soluționării o constituie legalitatea măsurii de neadmitere la deducere a TVA în sumă totală de PC lei, înscrisă în facturi de achiziții de la diverși furnizori care nu au declarat tranzacțiile desfășurate.

În fapt, în perioada mai 2012 - martie 2016 petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de societățile AT SRL, FE SRL, SPC SRL, PE SRL, UG SRL, DC SRL, KSF SRL, TP SRL, AI SRL, ACC AT SRL, AIC SRL și PCSRL, în valoare totală de ... lei și a dedus TVA în sumă de PC lei.

Urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate între petentă și unitățile sus menționate, s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrări de bunuri pe teritoriul României, în sensul că societatea X SRL a declarat prin Declarații

informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României - cod 394, operațiuni de achiziții de bunuri de la unitățile sus menționate, iar acestea nu au declarat operațiuni de livrare către societatea X SRL.

Prin contestația formulată petenta susține că are drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizorii sus menționați deoarece a prezentat facturi și documente de achiziții din care rezultă că bunurile au fost achiziționate pentru activitatea de prestări servicii desfășurată de unitate.

De asemenea petenta susține că unii dintre furnizori nu au prezentat nicio justificare a faptului că nu au declarat livrări și menționează TVA dedusă de unitate în sumă de PC lei.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației mai reține următoarele:

În vederea acordării dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au solicitat informații directe de la furnizorii sus menționați și au consultat baza de date a ANAF, respectiv au analizat comportamentul fiscal al furnizorilor de bunuri.

Astfel din cele 12 solicitări de informații un număr de 7 societăți, respectiv AT SRL, SPC SRL, PE SRL, DC SRL, TP SRL, ACC AT SRL și PCSRL au răspuns solicitărilor, comunicând faptul că nu au avut niciodată relații comerciale cu societatea X SRL, nu cunosc niciun reprezentant al acesteia și nu au emis niciodată facturi către această societate.

Mai mult, o parte din aceste societăți declară faptul că au cunostință și/sau au fost convocați la diverse instituții ale statului în cauze privind punerea în circulație a unor facturi false care purtau datele de identificare la furnizor.

Un număr de 5 societăți, respectiv FE SRL, UG SRL, Blue Spring SRL, AI SRL și AIC SRL nu au răspuns solicitărilor transmise dar din consultarea bazei de date a ANAF a rezultat că aceștia nu au declarat operațiuni de livrare către societatea X SRL.

În drept, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată art. 134, art 134¹, art.145 alin(1) și art. 146, alin 1, lit a, art. 156², art.158 și art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, specifică:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

ART. 134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

Decontul de taxă

ART. 156²

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

ART. 158

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor

ART. 11

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

Iar începând cu anul 2016, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevede:

”CAP. VI

Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

ART. 280

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

ART. 281

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Din analiza coroborată a textelor de lege sus menționate, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, este necesar ca persoana impozabilă să justifice în primul rând realitatea tranzacției și că bunurile livrate sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că dreptul de deducere pentru TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, adică la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Pentru ca exigibilitatea să poată interveni, este obligatoriu ca persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA să respecte prevederile art. 156² și art. 158 din Codul fiscal, adică să depună la organele fiscale decont de TVA și să îndeplinească obligațiile declarative privitoare la TVA.

Neîndeplinirea de către un participant într-un lanț de tranzacții a acestor obligații, atrage după sine amânarea datei la care intervine exigibilitatea și implicit neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru veriga următoare.

Deși petenta susține că îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt neîntemeiate din următoarele considerente: pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile prevăzute la art. 134 alin.(1) și alin (2), art. 134¹ alin (1), art. 145 alin(1), art. 146 alin(1) din legea 571/2003 privind Codul Fiscal anterior enunțate iar factura fiscală trebuie să conțină elementele prevăzute de art. 155 alin(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În raport cu aceste reglementări dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei la furnizor, iar organul fiscal este îndreptățit să solicite de la acesta plata taxei pe valoarea adăugată.

Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilul trebuie să facă dovada că taxa pe valoarea adăugată este aferentă bunurilor care au

fost efectiv livrate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă obligată la plata taxei.

Așadar, se reține că simpla înregistrare în evidența contabilă a unor facturi, care respectă condițiile de formă prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu este suficientă pentru a da dreptul contribuabilului să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe acestea, dacă facturile în cauză nu îndeplinesc condiția de document justificativ.

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 R, se prevede:

“ART. 6

(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.”

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în contabilitate Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, la Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, se precizează:

“A. Aspecte generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei 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.*

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.”

Pe cale de consecință, este logic ca documentele emise de furnizori care nu recunosc și/sau nu declară livrările către cumpărător să-și piardă caracterul de "justificativ" în sensul art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 R, în condițiile în care una din părți figurează (fictiv) că participantă la respectivele tranzacții.

Deși prin contestație petenta susține că a înregistrat corect documentele prezentate pentru achiziția de bunuri și emise sub antetul furnizorilor mai sus precizați, respectiv că acestea îndeplinesc prevederile legale referitoare la modul de completare a facturilor, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că nu s-a putut determina proveniența bunurilor de la contribuabilii înscrși în facturi, astfel ca acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative.

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Susținerile societății că unii dintre furnizori nu au prezentat nicio justificare a faptului că nu au declarat livrări nu pot fi luate în considerație la solutionarea favorabilă a contestației, motivat de faptul că fiecare societate înregistrată în scopuri de TVA are obligația de a întocmi și transmite în format electronic declarația cod 394 Declarație informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, prin care declară tranzacțiile efectuate în perioada de raportare, declarație care se încarcă în baza de date ANAF.

În drept, referitor la gestionarea declarației informative încărcate în baza de date cu ajutorul programelor informatice pct 4, Anexa 4 din Ordinul ANAF 3596/2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, precizează:

„4. Gestionarea declarației informative

4.1. Informațiile din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere, precum și cele depuse conform pct. 2.3 se introduc într-o bază de date.

4.2. Direcția generală de tehnologia informației va încrucișa informațiile declarate în "Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național" cu cele declarate în "Lista achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național" de către toate persoanele înregistrate în scopuri de TVA, în vederea corelării informațiilor declarate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale furnizorului (emitent al facturii) și beneficiarului (cel către care a fost emisă factura). Această corelare a informațiilor se va efectua:

- inițial, la primirea informațiilor din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere;

- lunar, în vederea includerii informațiilor din declarațiile depuse conform pct. 2.3.

4.3. În cazul identificării de neconcordanțe, acestea pot fi de 3 tipuri:

- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers;

- un contribuabil declarat în una dintre cele două liste ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu declară nicio livrare/prestare/achiziție de bunuri/servicii de la un alt contribuabil;

- un cod de înregistrare în scopuri de TVA înscris în una dintre cele două liste ca aparținând furnizorului/beneficiarului livrării de bunuri/prestării de servicii este invalid sau nealocat.

4.4. Neconcordanțele identificate vor fi evidențiate într-un raport care va cuprinde:

- codurile de înregistrare în scopuri de TVA și datele de identificare ale persoanelor impozabile în cazul cărora s-au constatat neconcordanțe;

- neconcordanțele identificate, pe fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA separat sau pe grupuri de coduri de înregistrare în scopuri de TVA (furnizor/prestator-beneficiar).

4.5. Informațiile din baza de date vor fi puse la dispoziția Direcției generale coordonare inspecție fiscală, respectiv direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcției generale de informații fiscale, precum și la dispoziția Comisariatului General al Gărzii Financiare, respectiv structurilor sale teritoriale.”,

iar începând cu data de 01 aprilie 2016 Ordinul nr. 3.769 din 23 decembrie 2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, stipulează:

„ANEXA 3 - Procedura de gestiune a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA"

4. Gestionarea declarației informative

4.1. Informațiile din declarațiile informative depuse la termenele legale de depunere, precum și cele depuse conform pct. 2.3 se introduc într-o bază de date.

4.2. Informațiile din baza de date sunt gestionate de Direcția generală de informații fiscale și Direcția generală de tehnologia informației și vor fi valorificate de către Direcția generală antifraudă fiscală, Direcția generală coordonare inspecție fiscală, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și direcțiile generale regionale ale finanțelor publice.

4.3. *Informațiile din declarațiile informative vor fi păstrate în baza de date pe o perioadă de 5 ani fiscali începând cu anul depunerii declarației. După trecerea perioadei de 5 ani, informațiile vor fi arhivate.”*

Având în vedere prevederile legale enunțate se reține că în baza declarațiilor cod 394 emise de contribuabili în format electronic cu ajutorul aplicațiilor informatice care gestionează baza de date la nivel de ANAF se pot stabili neconcordanțele între livrările și achizițiile declarate de furnizori și beneficiari, informații care sunt puse la dispoziția structurilor teritoriale ale ANAF și Direcției generale de coordonare inspecție fiscală în vederea utilizării ca mijloace de probă pentru determinarea situației fiscale a contribuabililor.

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art 55 și art 57 alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatri proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(3) Organul fiscal este îndreptit 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 ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetri la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, dup caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 57

Comunicarea informațiilor între organele fiscale.

Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probe furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

Astfel, inspecția fiscală efectuată la societatea X SRL a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele :

„Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ”

Precizam că din verificarea în baza de date ANAF (aplicație ce gestionează tranzacțiile între agenții economici plătitori de TVA), pentru perioada de funcționare a furnizorilor, a circuitului bunurilor livrate de aceștia către petentă s-a constatat ca aceștia nu declară livrări către societatea X SRL.

Pe cale de consecință în cazul celor 5 furnizori care nu au răspuns solicitărilor, organele de inspecție fiscală, cu ajutorul programelor informatice care gestionează baza de date referitoare la tranzacțiile contribuabililor au demonstrat prin mijloace de probă legale, starea de fapt constatată cu privire la îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Concluzionând toate cele arătate se reține faptul că facturile de livrare "emise" de societățile AT SRL, SPC SRL, PE SRL, DC SRL, TP SRL, ACC AT SRL și PCSRL în baza cărora petenta a efectuat "achiziția", nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică a societății verificate, ci doar intrarea în gestiune a acestora și pe cale de consecință nu au calitatea de document justificativ pentru deducerea TVA aferentă.

Furnizorii sus menționați au declarat ca nu au emis facturi către societatea X și potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA, ori in

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.

Totodată, faptul că petenta a dedus TVA în baza unor facturi nu este condiție suficientă pentru deductibilitatea TVA în condițiile în care s-a făcut dovada că societățile FE SRL, UG SRL, BS SRL AI SRL și AIC SRL nu au colectat, declarat și platit TVA înscrisă în facturile emise către societatea X SRL.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au analizat conținutul economic al operațiunilor și au reconsiderat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată care este în stransă legătură cu condițiile ce trebuie îndeplinite pentru exigibilitatea TVA.

Trebuie precizat și faptul că Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 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 (paragraful 26 din hotărâre).

Totodată din jurisprudența Curții Europene de Justiție - cauza C-255/02 Halifax & Other, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că 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, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

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-și stabilească acest drept (paragraful 29 din aceeași hotărâre). La paragraful 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 TVA să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI a (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 cazurile de fraudă sau de abuz în care de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor

retroactiv, pe baza faptului ca aceste deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Așadar, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activității economice care dau drept de deducere, iar operațiunile pentru care se solicită deducerea să fie reale și legale, simpla prezentare de către contribuabili a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către acestia.

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 și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevazute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar operațiunile să fie reale, în caz contrar, autoritatea fiscală poate să nu ia în considerare tranzacția.

Având în vedere dispozițiile legale menționate în cuprinsul deciziei, se reține că autoritățile fiscale au dreptul și totodată obligația de a efectua controale asupra societăților partenere în lanțul comercial, în acest sens fiind obligate să verifice toate informațiile și documentele posibile, pentru a detecta existența unor nereguli cu influență asupra modului de deducere taxei pe valoarea adăugată și, în funcție de caz, să aplice sancțiunile potrivite. Prin urmare, doar existența facturilor respective nu constituie motivația legală cu care societatea să poată justifica dreptul de deducere a T.V.A.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 5679/2013, într-o speță similară, în care furnizorii înscrși pe facturi nu au declarat operațiunile și nu au depus deconturi de TVA, taxa nefiind colectată la bugetul de stat, arătând:

" 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 fara documente legale de proveniență.

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

Față de considerentele expuse, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA din facturile de achiziții de la furnizorii mai sus menționați, motiv pentru care urmează a se respinge contestația depusă ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de PC lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă, înscrisă în facturi emise de societăți comerciale neplatitoare de TVA.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea X SRL datorează bugetului de stat suma totală de ...lei, în condițiile în care, societatea comercială a efectuat tranzacții comerciale cu societăți neplătitoare de T.V.A.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 2012 - 2016 societatea X SRL a dedus TVA în sumă totală de ... lei, înscrisă în 14 facturi emise de societăți comerciale neînregistrate ca plătitoare de TVA.

Prin contestație petenta recunoaște că a dedus eronat TVA înscrisă în factura emisă de societatea Desi Shoes SRL în sumă de 486 lei, iar pentru diferența de TVA în sumă de ...lei, apreciază că are drept de deducere deoarece nu se reține că achiziția nu a avut loc și nici faptul că acestea nu au fost plătitoare de TVA.

Totodată, petenta susține faptul că în mod eronat pentru achizițiile de la SC AT SRL București în baza facturii .../05.12.2013 nu s-a acordat deducere pentru că SC AT SRL București nu mai era plătitoare de TVA din data de 11.04.2014, dată ulterioară achiziției în sumă de ... lei, și nici pentru achizițiile de la SC Kardinal Internațional Trade SRL București în baza facturii .../28.09.2012, care a devenit neplătitoare din data de 14.09.2012 în sumă de ... lei.

În drept, conform art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

"Art. 145. (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

Conform art.146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

„Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

coroborate cu pct. 46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, (...)”

Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile legale din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel:

„art.299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere :

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 ”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor cu condiția ca acestea să fie destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni impozabile.

De asemenea, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana în cauză trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la art.155, alin.(5), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015 se precizează:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”

De asemenea, art. 153 alin 1 și art. 11 alin 1⁴ din Codul fiscal aplicabil în anul 2015, precizează:

”art.153

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125 alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent ...

art.11

(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 au fost înscriși 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, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare"

Pentru anul 2016, prevederile legae din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, arată :

"art.319

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații :

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat servicii ;

art.11

(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective "

Altfel spus, nu poate fi dedusă TVA înscrisă într-o factură emisă de un contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA sau căruia i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA deoarece acesta nu poate deține un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, emis de autoritatea fiscală competentă, pe care, în drept sa îl înscrie într-o factura emisă, decât, dacă acesta i-a fost acordat în condițiile respectării legislației în vigoare de organul fiscal competent.

Numai după aceea, partenerii de afaceri care achiziționează bunuri și/sau servicii de la furnizor pot să deducă TVA pe care furnizorul o colectează în momentul emiterii facturilor de livrare.

Furnizorii neînregistrați ca plătitori de TVA, colectează o taxă pe care nu o înregistrează și nu o declară, (situație în care nu intervine faptul generator), iar cumparatorii (înregistrați în scopuri de TVA) deduc taxa și își diminuează corespunzător TVA de plată către bugetul statului, încălcându-se astfel principiul neutralității TVA.

Mai mult, cumparatorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe baza de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează este responsabil pentru primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Și în jurisprudența Curții Europene de Justiție la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, în care Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea

deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze, permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

De asemenea, Decizia V / 2007 a Înaltei Curii de Casaie și Justiție, se face precizarea:

“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise societății neplătitoare de TVA.

În aceste condiții, facturile emise de furnizori neînregistrați în scopuri de TVA, nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, deoarece aceștia nu pot emite facturi cu TVA, astfel că orice document emis de către aceștia nu poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, se reține că nu este îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de lege, respectiv aceea a de avea la bază o factură completată cu toate elementele cerute de lege.

Referitor la susținerile petentei cu privire la faptul că avea drept să deducă TVA în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr.../05.12.2013 emisă de societatea AT SRL, se reține faptul că din verificarea bazei de date a ANAF organele de inspecție fiscală au constatat că această a fost înregistrată în scopuri de TVA numai începând cu data de 11.04.2014 și că în perioada 22.11.2013 - 10.04.2014 era declarat inactiv de către organul fiscal.

Referitor la susținerea că avea drept să deducă TVA în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr.../28.09.2012 emisă de Kardinal International Trade SRL, din verificarea bazei de date a ANAF organele de inspecție fiscală constată faptul că aceasta nu mai era înregistrată în scopuri de TVA din data de 13.09.2012, când este declarată contribuabil inactiv de către organul fiscal.

Față de considerentele expuse, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA din facturile de achiziții de la furnizorii neînregistrați ca plătitori de TVA, motiv pentru care urmează a se respinge contestația depusă ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de ...lei.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.10.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara-AIF, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic 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 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„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 factual 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;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”,

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. .../26.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../26.10.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală F-HD nr..../26.10.2017, pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- prezenta decizie se comunică la:
 - S.C. X S.R.L.;
 - AJFP Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

...
DIRECTOR GENERAL,