



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax : +0256 499332

DECIZIE nr.3919/24.09.2019

privind contestația formulată de Societatea X SRL - în faliment, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../16.08.2016 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../28.05.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../14.03.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../20.03.2019, prin care s-a transmis către D.G.R.F.P Timișoara, dosarul contestației formulate de Societatea X SRL - în faliment, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../28.10.2016 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în considerarea Ordonanței nr. .../2016 din data de 01.02.2019 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prin care s-a dispus clasarea cauzei cu privire la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, întrucât a intervenit decesul făptuitorului Spilcă Ioan, soluția de netrimitere în judecată fiind definitivă prin neatacare, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL - în faliment
CUI ..., ...,
cu sediul în ..., jud.Hunedoara,

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../16.08.2016, constatând următoarele:

Societatea X SRL - în faliment, formulează contestația împotriva împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD .../22.06.2016 privind suma totală de ... lei reprezentand:

- impozit profit: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente: ... lei;
- penalități de întârziere aferente: ... lei;
- TVA: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente: ... lei;
- penalități de întârziere aferente: ... lei.
- impozit pe dividende: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente: ... lei;
- penalități de întârziere aferente: ... lei.

Prin Decizia nr. .../28.10.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../22.06.2016.

La data de 20.03.2019, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, a fost sesizată de către Inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, cu adresa nr. .../14.03.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../20.03.2019 asupra încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii, cu consecința reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de petenta X SRL, suspendată conform Deciziei nr. .../28.10.2016.

Analizând conținutul adresei AJFP Hunedoara nr. .../14.03.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../20.03.2019, referitoare la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de Societatea Thermo Systems SRL - în faliment, a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../28.10.2016 a DGRFP Timișoara, prin adresa nr. .../06.05.2019, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.9 din OPANAF 3741/2015, DGRFP Timișoara solicită lichidatorului judiciar: CONSORȚIU FORMAT DIN - EI SPRL și Alfa&Quantum Consulting SPRL, să completeze dosarul cauzei cu precizarea dacă menține contestația formulată de Societatea Thermo Systems SRL, urmând să depună actul prin care a fost numit, conform pct. 2.2 OPANAF 3741/2015.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../28.05.2019, lichidatorul judiciar EI SPRL, comunica faptul că: *“ne menținem contestația formulată de societatea debitoare prin împuternicit - avocat Negruțiu Mirela”*, anexând decizia nr. 124 din data de 05.04.2018, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosarul nr. 4485/97/2017/al prin care Expert Insolvență a fost desemnat în calitate de administrator judiciar al societății

X SRL și sentința nr. .../2019 pronunțată în data de 06.03.2019 prin care s-a dispus deschiderea procedurii falimentului față de această societate.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../20.08.2019, lichidatorul judiciar EI SPRL, având în vedere adresa nr. .../02.08.2019 emisă de DGRFP Timișoara, depune precizări suplimentare prin care arată faptul că: *“ne menținem contestația nr. .../01.08.2016 formulată de către petenta X SRL prin reprezentantul sau legal”*, solicitând comunicarea în copie a Deciziei nr. .../28.10.2016 emisă de DGRFP Timișoara și Ordonanța nr. .../2016 din data de 01.02.2019 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, documente care nu au fost comunicate lichidatorului judiciar EI SPRL, în calitate de reprezentat legal al societății X SRL.

Menționăm faptul că Decizia nr. .../28.10.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin care s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../22.06.2016, a fost comunicată petentei Thermo Systems SRL prin poștă cu scrisoare recondată cu confirmare de primire, la data de 16.11.2016, conform confirmări de primire existentă la dosarul cauzei, în original, decizie definitivă în sistemul căilor administrative de atac, conform legii.

De asemenea, din lecturarea Ordonanței nr. .../2016 din data de 01.02.2019 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, se constată faptul că în cauză care s-a dispus clasarea cauzei cu privire la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, întrucât a intervenit decesul făptuitorului Spilcă Ioan, astfel, instanța penală nu a soluționat și latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă, motiv pentru care, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea pe fond a acesteia, raportat la normele legale fiscale, în condițiile legii.

Menționăm că soluția de netrimitere în judecată a ramas definitivă prin neatacare, referatul cu propunere de renunțare la promovarea căii de atac împotriva soluției de clasare fiind aprobat de Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

De asemenea, înscrisul solicitat, respectiv Ordonanța nr. .../2016 din data de 01.02.2019, nu aparține DGRFP Timișoara în calitate de emitent al acestuia, lichidatorul judiciar al petentei având posibilitatea de a se adresa cu o solicitare unității de parchet emitente, respectiv Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../28.10.2016 emisă de DGFP Hunedoara.

I. Prin contestația formulată, societatea petenta solicită anularea actelor administrative ca fiind nelegale si neintemeiate, precum si exonerarea de la plata sumelor cuprinse in Decizia de impunere nr. F-HD .../22.06.2016, împreună cu Raportul de inspectie fiscală partial nr.F-HD .../22.06.2016 si sa se dispuna anularea sau modificarea in parte a actelor contestate, in ceea ce priveste suma de ... lei din care:

- impozit profit: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei;
- TVA: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei.
- impozit pe dividende: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei.

Organele de inspectie au consemnat urmatoarele:

1) In perioada februarie-martie 2014 SC X SRL are inregistrate in evidenta contabila un nr. de 8 facturi de achizitie de la SC CD SRL Craiova - CUI ..., in valoare totala de ... lei si o factura de livrare in luna octombrie 2014 in valoare de ... lei.

Tranzactiile cu aceasta societate au fost analizate atat de organele de inspectie fiscala care au intocmit raportul mai sus mentionat, cat si de inspectorii antifrauda Tg.Jiu in Procesul-Verbal din data de 23.05.2016 (proces-verbal mentionat si in Raportul de inspectie fiscala nr.F-HD .../22.06.2016) care se contrazic in constatari, astfel:

- inspectorii antifrauda au pus in sarcina petentei suma de ... lei TVA de plata, pentru livrarile efectuate catre SC CD, deoarece aceasta societate a devenit contribuabil inactiv incepand cu data de 19.07.2014 (livrarea avand loc in octombrie 2014), si nu au precizat faptul ca SC X SRL ar fi dedus incorect TVA pentru achizitiile efectuate (achizitiile au fost efectuate pana la data la care a devenit contribuabil inactiv), neintrand sub incidenta art.11 alin 7 din Codul fiscal, aplicabil de la 01.01.2016.

- organele de inspectie fiscala au pus in sarcina petentei suma de ... lei impozit dividende, TVA in suma de ... lei, impozit pe profit suplimentar ... lei cu accesorii aferente debitelor, pentru achizitiile efectuate de la CD SRL pe motiv ca nu s-a probat provenienta bunurilor, ca nu au la baza documente care sa ateste prestarea efectiva a acestora.

Argumentele petentei referitoare la cele de mai sus sunt urmatoarele:

Rolul persoanei impozabile inregistrata in scopuri de TVA se reduce in final la acela de a percepe TVA in contul Ministerului Finantelor Publice, deoarece acest mecanism presupune impunerea si colectarea TVA de la clientii sai, urmata de virare a taxei datorate la Ministerul Finantelor Publice.

Obligatia Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este aceea de a controla in ce masura persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, dar si alte persoane din regimul intracomunitar isi respecta obligatia fundamentala de a colecta si plati TVA sau prevederi secundare ce le revin in baza prevederilor mentionate in cadrul Titlului VI din Codul fiscal.

In arhitectura constructiei decontului de TVA se evidentiaza ca PRIM ordin de marime COLECTAREA TAXEI PE VALOAREA ADAUGATA, aferenta operatiunilor de vanzare, iar in partea a DOUA a decontului de TVA este evidentiaza deducerea taxei pe valoare adaugata si de aici a dreptului de deducere ce rezulta din achizitiile efectuate.

Orice interpretare in afara acestei structuri ordonate din chiar decontul de TVA, facuta de orice personana si aici intra si organele de inspectie fiscala, este in contra normei de drept si in special a normei de drept fiscale.

Pentru TVA perioada martie- octombrie 2014, organele de control fiscal au procedat la A NU LUA IN CONSIDERARE tranzactiile efectuate, aceste fapte fiind motivate astfel :

Nu s-a probat provenienta bunurilor, in sensul ca nu au la baza documente care sa ateste prestarea efectiva a acestora(total eronat).

Atat organele de inspectie fiscala, cat si inspectorii antifrauda, arata ca SC X SRL a pus la dispozitie documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate a achizitiilor aferente (contract de vanzare-cumparare nr..../27.01.2014 semnat de ambele parti,comenzile nr....28.01.2014,..../03.03.2014, facturi semnate si stampilate de ambele parti , bonuri de consum, receptii, jurnalele de cumparari/vanzari) si certifica faptul ca au fost depuse de catre societate toate declaratiile aferente acestor tranzactii

In continuare, urmarind destinatia bunurilor au fost puse la dispozitia organelor de control: referatul de necesitate al acestor materiale aprovizionate ptr. contractul de executie lucrari nr.6882/30.07.2012 incheiat cu Romelectro, avand ca obiect executarea confectiei metalice si a protectiei anticorozive pentru realizarea "Instalatiei de desulfurare gaze de ardere blocuri energetice 7 si 8 din SE ...", extras din caietul de sarcini, deviz antecalcul nr..../10.02.2014 .

Aceste materiale au contribuit la realizarea unui lucrari de vopsitorie la un pret de ... lei (profit 10%-consum material ... lei).

Platile s-au efectuat conform legilor in vigoare ,prin caserie, in limita a 5.000 lei si compensare.

Toate documentele prezentate dobandesc calitatea de document justificativ deoarece furnizeaza toate informatiile prevazute de Legea nr.571/2003 art.155 alin(24), HG 44/2... art. 155 alin 25 si obligatiile fiscale au fost declarate conform OG 92/2003 rep. si modif. art.22.

Bunurile achizitionate justifica pe deplin necesitatea si destinatia acestora conform Legii nr.571/2003 art.21 alin 4, Legea 82/1991 art.6 alin (1), DC5/2007, OG 92/2003 art.6.

De asemenea, petenta prezinta in continuare CONSIDERATII CARE TIN DE LEGISLATIA EUROPEANA, astfel:

Curtea de Justitie a Uniunii Europene (CJUE) a decis ca Fiscul nu poate refuza contribuabilului dreptul de a-si deduce taxa pe valoarea adaugata (TVA), pentru tranzactiile incheiate cu parteneri de afaceri inactivi din punct de vedere fiscal. Hotararea CJUE a fost data intr-o cauza in care sunt vizate autoritatile fiscale poloneze, prevederile fiind valabile si pentru Romania.

Hotararea CJUE a fost data in Cauza C-277/14, aparuta ca urmare a unui litigiu intre o societate poloneza si Camera Fiscala din orasul Lodz, in conformitate cu principiile fundamentale ale dreptului fiscal european si jurisprudenta UE:

"Trebuie aratat ca, in primul rand, criteriul privind existenta furnizorului bunurilor sau a dreptului acestuia de a emite facturi, astfel cum rezulta din reglementarea in discutie in litigiul principal (..) nu figureaza printre conditiile dreptului de deducere(..)", scrie in hotararea pronuntata de CJUE.

"Dispozitiile celei de a sasea directive (...) trebuie interpretate in sensul ca se opun unei reglementari nationale, precum cea in discutie in litigiul principal, prin care nu i se recunoaste unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele ca factura a fost emisa de un operator care trebuie considerat, avand in vedere criteriile prevazute de aceasta reglementare, drept un operator inexistent si ca este imposibil sa se stabileasca identitatea adevaratului furnizor al bunurilor, cu exceptia cazului in care se stabileste, in raport cu elemente obiective si fara a se solicita din partea persoanei impozabile verificari a caror sarcina nu-i revine, ca aceasta persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca livrarea mentionata era implicata intr-o frauda privind taxa pe valoarea adaugata, aspect a carui verificare este de competenta instantei de trimitere", scrie in concluzia formulata de judecatorii europeni.

Verificarea unor eventuale fraude sau nereguli comise de cel ce emite factura este sarcina ANAF-ului, nu a contribuabilului.

Decizia CJUE stabileste ca este sarcina administratiei fiscale care a constatat fraude sau neregularitati comise de persoana care a emis factura sa stabileasca, in raport cu elemente obiective si fara a solicita din partea destinatarului facturii verificari a caror sarcina nu ii revine, ca acest destinatar stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda privind TVA-ul.

In acest sens, art.11 alin.11 din Codul fiscal prevede ca "In domeniul taxei pe valoarea adaugata si al accizelor, autoritatile fiscale si alte autoritati nationale trebuie sa tina cont de jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene."

Ca atare, consideratiile organelor fiscale cu privire la neacordarea deductibilitatii TVA nu au la baza un temei legal, nu se sustin din punct de

vedere juridic si economic si ca atare trebuiesc inlaturate. Pe cale de consecinta, toate celelalte impozite, majorari si penalitati calculate trebuie sa urmeze acelasi regim, respectiv trebuiesc inlaturate din continutul procesului verbal si a deciziei de impunere atacate.

2) In luna aprilie 2013 SC X SRL a efectuat achizitii de la SC BI SRL Bucuresti cu un nr. de 11 facturi, iar organele de control nu au acordat deductibilitate de TVA pentru suma de ... lei, calculand accesorii aferente si au recalculat impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

Organele de control fiscal au procedat la A NU LUA IN CONSIDERARE tranzactiile efectuate, pe motiv ca aceasta societate nu si-a declarat livrari catre societatea petenta.

In sprijinul afirmatiilor care stau la baza contestatiei, se aduc urmatoarele considerente:

SC X SRL a pus la dispozitie documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate a achizitiilor aferente(contract de vanzare-cumparare nr.../25.02.2013 semnat de ambele parti, comanda nr.../27.02.2013, facturi semnate si stampilate de ambele parti, bonuri de consum, note de receptie, jurnalele de cumparari) si au fost depuse de catre societate toate declaratiile aferente acestor tranzactii.

Toate documentele prezentate dobandesc calitatea de document justificativ deoarece furnizeaza toate informatiile prevazute de Legea nr.571/2003 art.155 alin(24), HG 44/2... art. 155 alin 25 si obligatiile fiscale au fost declarate conform OG 92/2003 rep. si modif. art.22.

Organul fiscal mentioneaza ca toate platile s-au efectuat prin instrumente de plata bancare si BI a devenit inactiva incepand cu data de 06.11.2014, ulterior datei tranzactiilor dintre cele doua societati.

Bunurile au fost folosite pentru contractul nr.6882/30.07.2012 incheiat cu Romelectro avand ca obiect "Executarea confectiei metalice si a protectiei anticorozive pentru realizarea Instalatiei de desulfurare gaze de ardere blocuri energetice 7 si 8 din S./ ...", conform devizelor antecalcul prezentate organelor fiscale.

Bunurile achizitionate justifica pe deplin necesitatea si destinatia acestora conform Legii nr.571/2003 art.21 alin 4, Legea 82/1991 art.6 alin (1), DC5/2007, OG 92/2003 art.6.

In ceea ce priveste nedeclararea livrarilor de catre BI, SC X nu isi asuma responsabilitatea comportamentului fiscal inadecvat al acesteia , fapt mentionat si in contractul nr. .../25.02.2013 incheiat intre parti, la art.3.3 : "sa-si respecte toate obligatiile ce-i revin fata de bugetul de stat raspunderea revenindu-i in totalitate vanzatorului" si la art.3.1 lit c) " daca nu-si plateste obligatiile cuvenite operatiunii la bugetul de stat sau alte entitati bugetare vanzatorul isi asuma raspunderea civila si penala" .

De asemenea, petenta invoca Hotararea CJUE data in Cauza C-277/14.

3) Conform procesului verbal de verificare rezulta faptul ca SC X SRL are inregistrate in evidenta un numar de 8 facturi de achizitie de la SC CF

SRL pe perioada februarie-martie 2014 in valoare de ... lei, inclusiv TVA si o factura de livrare de ... lei inclusiv TVA din 15.10.2014 catre SC CF SRL, societate declarata inactiva din 19.07.2014.

Concluzia la care au ajuns organele de control ca tranzactiile sunt fictive (circuland doar facturi), calculand in mod nejustificat : ... lei impozit profit, ... lei TVA, ... lei impozit dividende cu accesorii aferente debitelor, precum si accesorii pentru facturile de achizitii stornate,este motivata de faptul ca intre cele 2 societati nu au existat tranzactii reale in sensul ca marfurile nu au circulat efectiv, fiind intocmite doar documente, SC CF SRL avand un comportament de tip fantoma si este declarata inactiva din 19.07.2014.

Petenta sustine ca aceste concluzii sunt total eronate si neintemeiate deoarece produsele cumparate au ramas in custodia vanzatorului (au fost prezentate documente doveditoare : contracte, procese-verbale de custodie).

Ca urmare a analizei efectuate de catre organele de control, a relatiilor comerciale dintre X SRL si SC CF SRL, se arata ca SC X SRL a pus la dispozitie documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate a achizitiilor/livrarilor aferente. Organele de control au constatat ca petenta a respectat dispozitiile legale in materie fiscala si a inregistrat corect in contabilitate tranzactiile efectuate.

O parte din produse au fost restituite furnizorului (deoarece s-au sistat lucrarile ptr. M SRL si T SRL, asa cum s-a prezentat in notele explicative) si o parte din bunuri au fost valorificate prin vanzare (cu adaos),din custodie,respectiv ... lei(suma considerata nedeductibila de catre organele de inspectie fiscal a), conform tabelului de mai jos:

Nr.factura	Val.achizitie(fara TVA)	Val.vanzare (fara TVA)	Observatii
.../17.06.2014		...	Vandut cu .../15.1 0.2014 la CD
./24.06.2014	...	...	Vandut cu fact,.../15.1 0.2014 la CD
.../25.06.2014	...	...	Vandut cu F.../15.1 0.2014 la CD
.../27.04.2016(partial)	...	...	Vandut cu F.../15.10.2014la CD
Total	...	...	

Petenta considera ca achizitiile sunt pe deplin justificate si intemeiate ,sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, astfel ca SC X SRL nu datoreaza TVA si nu a diminuat baza impozabila a impozitului pe profit, ci dimpotriva si-a creat obligatii fata de bugetul statului declarand achizitiile/livrarile mai sus mentionate.

4) In anul 2015 SC X SRL a inregistrat in contabilitate un numar de 15 facturi de achizitii bunuri si servicii de la SC TD II in valoare totala ... lei, din care TVA ... lei si 7 facturi de livrari in valoare de ... lei din care ... lei TVA.

Pentru toate bunurile si serviciile achizitionate au fost prezentate organelor de control: contracte de vanzare-cumparare, comenzi, facturi semnate si stampilate de ambele parti, bonuri de consum (acolo unde a fost cazul) devize, proces-verbale de custodie (acolo unde a fost cazul), note de receptie, documente de transport.

Cu privire la tranzactiile dintre cele doua societati, organele de control certifica prezentarea documentelor mai sus mentionate, precum si faptul ca subscrisa a respectat dispozitiile legale in materie fiscala si a inregistrat corect in contabilitate tranzactiile efectuate.

In tabelul de mai jos se prezinta situatia achizitiilor de la SC TD II din care rezulta urmatoarele:

Nr.factura	Valoare achizitie(fara TVA)	Valoare vanzare(fara TVA)
F.../12.01.2015	...	...
F.../27.01.2015	...	...
F.../28.01.2015	...	...
...08.06.2015	...	(consumuri)
F.../10.06.2015		...
F.../16.06.2015		...
F.../11.06.2015	...	...
F.../15.06.2015	...	...
F.../17.06.2015	...	...
F.../19.09.2015		...
F.../21.09.2015	..	... (consumuri)
F.../16.09.2015	...	...
F.../04.09.2015	..	Se afla in societate ,conform listei de mijloace fixe prezentate
F.../11.09.2015	...	Se afla in societate ,conform listei de mijloace fixe prezentate

Materialele s-au aprovizionat pentru executarea unor lucrari ,o parte fiind lasate la vanzator in vederea depozitarii si pastrarii in bune conditii conform proceselor-verbale de custodie(prezentate organelor de control) pana la utilizarea lor si o parte au fost receptionate la societate (CMR-uri, bonuri de consum pentru lucrarile unde au fost folosite, devize, concurand la executarea unor produse finite, fiind prezentate organelor de control).

Datorita sistarii unor lucrari, asa cum s-a prezentat si in notele explicative, materialele au fost valorificate prin revanzarea acestora (la furnizor si/sau alti beneficiari),cu adaos comercial, asa cum rezulta din tabelul de mai sus.

Toate materialele ,bunurile si/sau serviciile au fost achizitionate in scopuri economice(destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile), pentru tranzactiile efectuate cu SC TD II ;societatea petenta si-a creat obligatii la bugetul de stat si nu a diminuat baza impozabila.

Petenta considera ca in mod nejustificat:

- nu s-a acordat deducerea TVA pentru .../04.09.2015 (macara mobila)in suma de ... lei, deoarece ea exista in societate si este cuprinsa in lista de mijloace fixe a societatii (pe motiv ca furnizorul nu a dovedit provenienta) ;
- nu s-a acordat deducerea TVA pentru suma de ... lei aferente facturilor de revanzare a materialelor catre alti beneficiari materialelor consumate;
- s-au calculat accesorii aferente TVA-ului dedus din facturile de achizitii care au fost revandute altor beneficiari.
- s-a calculat impozit pe dividende suplimentar in suma de ... lei pentru platile efectuate,in mod corect prin casa si banca;
- s-a calculat impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei pentru consumurile de materiale si cheltuielile privind marfurile vandute.

Din analiza facturilor rezulta ca marfurile achizitionate au fost achitate de catre SC X SRL, au fost receptionate de catre acesta, deci este probata realitatea bunurilor achizitionate.

Aceste bunuri au fost necesare desfasurarii activitatii, si prin utilizarea lor au generat venituri, si pe cale de consecinta au determinat obligatii fiscale de natura TVA, impozit pe profit si alte obligatii, care in totalitatea lor au fost declarate si achitate la termenele stabilite.

Petenta face vorbire in contestatie despre obligativitatea organelor fiscale de a notifica contribuabilii, in situatia in care se constata neconcordanțe in informatiile continute de declaratia 394, potrivit Ordinului nr. 702 din data de 14 mai 2007 al ANAF publicat in M. Of. or. 376/4 iulie 2007, lucru care nu s-a intamplat in cazul de fata.

Cu privire la aplicarea jurisprudentei CJUE, se invoca cazul CE SA 4, in care se arata in principal ca "TVA trebuie stabilita strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, si nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de catre autoritatile fiscale", iar "in cazul in care s-a incasat o contrapartida in mod real, chiar daca aceasta este vadit mai mica decat pretul pietei, respectiv mai mica sau mai mare decat costurile suportate este fara relevanta, ... , tranzactiile respective reprezentand tranzactii cu titlu oneros".

De asemenea, se fac referiri la Hotararea CJUE in cazul C-354/03, C-355/03 si C-484/035, din data de 12.01.2..., in care se arata in principal ca

" ... Dreptul de a deduce TVA-ul al unui contribuabil care efectueaza (astfel) de tranzactii nu poate fi afectat de faptul ca in lantul de aprovizionare din care aceste tranzactii fac parte, o alta operatiune, anterioara sau ulterioara acesteia, este viciata de o fraudă aferenta platii TVA, atunci cand contribuabilul nu are cunostinta si nici nu dispune de mijloace de a avea

cunostinta", precum si la Hotararea din 22 octombrie 2015 in cauza C-277 /147.

Ca atare, consideratiile cu privire la neacordarea deductibilitatii TVA nu au la baza un temei legal, nu se sustin din punct de vedere juridic si economic si pe cale de consecinta, toate celelalte impozite, majorari si penalitati calculate trebuie inlaturate din continutul procesului verbal si a deciziei de impunere atacate.

5) Referitor la relatia cu SC I SRL societatea petenta sustine ca a achizitionat materiale pentru lucrarile care au la baza contracte comerciale (puse la dispozitia organelor de control).

Conform procesului verbal rezulta faptul ca SC X SRL are inregistrate in evidenta facturi de achizitie de la SC I SRL pe perioada 28.02.2012 - 28.06.2012 in valoare de ... lei cu TVA inclus si facturi de retur de ... lei cu TVA inclus catre SC I SRL. SC I SRL este declarata inactiva din 22.11.2013, dar pe perioada martie, iunie si septembrie 2016 a depus deconturile de TVA si declaratia 394.

Astfel, organele de control, in mod nejustificat au pus in sarcina SC X SRL suma de ... lei impozit pe profit, ... lei TVA si ... lei impozit pe dividende cu accesorii aferente debitelor.

Motivatia prezentata de organele de control consta in aceea ca tranzactiile inscrise in facturile mentionate nu au avut loc, avand in vedere faptul ca nu s-a putut proba provenienta marfurilor .

Asa cum se precizeaza in Raportul de Inspectie Fiscala, s-au prezentat documente si au fost respectate dispozitiile legale in materie fiscala, inregistrand corect in contabilitate tranzactiile efectuate. Marfurile/bunurile achizitionate, EXISTA, sunt necesare activitatii, au fost utilizate si au generat venituri care au generat obligatii fiscale de natura TVA, impozit pe venit si alte obligatii sociale, care in totalitatea lor au fost declarate si achitate la termenele stabilite.

Din analiza facturilor, rezulta ca marfurile achizitionate au fost achitate de catre SC X SRL, au fost receptionate de catre acesta, deci este probata realitatea bunurilor achizitionate.

Petenta face vorbire si la acest punct, despre obligativitatea organelor fiscale de a notifica contribuabilii, in situatia in care se constata neconcordanțe in informatiile continute de declaratia 394, potrivit Ordinului nr. 702 din data de 14 mai 2007 al ANAF publicat in M. Of. or. 376/4 iulie 2007, lucru care nu s-a intamplat in cazul de fata.

Cu privire la aplicarea jurisprudentei CJUE, se invoca cazul CE SA 4, in care se arata in principal ca "TVA trebuie stabilita strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, si nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de catre autoritatile fiscale", iar "in cazul in care s-a incasat o contrapartida in mod real, chiar daca aceasta este vadit mai mica decat pretul pietei, respectiv mai mica sau mai mare decat costurile suportate este fara relevanta, ... , tranzactiile respective reprezentand tranzactii cu titlu oneros".

De asemenea, se fac referiri la Hotararea CJUE in cazul C-354/03, C-355/03 si C-484/035, din data de 12.01.2..., in care se arata in principal ca

" ... Dreptul de a deduce TVA-ul al unui contribuabil care efectueaza (astfel) de tranzactii nu poate fi afectat de faptul ca in lantul de aprovizionare din care aceste tranzactii fac parte, o alta operatiune, anterioara sau ulterioara acesteia, este viciata de o frauda aferenta platii TVA, atunci cand contribuabilul nu are cunostinta si nici nu dispune de mijloace de a avea cunostinta", precum si la Hotararea din 22 octombrie 2015 in cauza C-277 /147.

6) Conform procesului verbal de verificare rezulta faptul ca SC X SRL are inregistrate in evidenta facturi de achizitie utilaje de la FS I.I pe perioada aprilie 2015 in valoare de ... lei (TVA inclus ... lei) si ... lei (TVA inclus ... lei).

FS I.I storneaza factura .../29.04.2015 in valoare de ... lei pe motiv de neplata.

In ceea ce priveste relatia cu FS II in anul 2015, SC X SRL, nu a avut cunostinta de faptul ca aceasta societate nu a fost platitor de TVA, dar in momentul in care SC X SRL a luat la cunostinta conform adresei nr.../07.12.2015 (prezentata organelor de control) am dispus la corectarea erorii materiale aferente TVA, conform jurnalelor de cumparari.

Petenta considera ca, achiziitiile sunt pe deplin justificate si intemeiate, sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, astfel ca SC X SRL nu datoreaza TVA, ci dimpotriva si-a creat obligatii fata de bugetul statului dedarand achiziitiile/livrările mai sus mentionate.

In conducție, organul de control in urma analizei continutului documentelor justificative care au stat la baza inregistrărilor contabile, a ajuns la unele concluzii eronate, bazate pe o interpretare proprie a documentelor, raportat la situatia de fapt existenta.

7) SC X SRL are inregistrata in evidenta o factura de achizitie utilaje de la SC P SRL Bucuresti in suma de ... lei si TVA ... lei, conform facturii .../21.12.2015.

In luna ianuarie, aceasta factura este stornata conform facturii .../11.01.2016. Organele de control precizeaza ca exista neconcordanțe între cele doua societati si ca societatea petenta datoreaza accesorii aferente TVA pe perioada 26.01.2016-25.02.2016 (de la data exercitării dreptului de deducere pana la data stornării acestei taxe).

La data inregistrării in contabilitate tranzactia se incadra perfect in cerintele art. 145 al. 2 lit. a din Codul Fiscal valabil la data operatiunii, bunurile fiind necesare procesului de productie a societatii.

8) In ceea ce priveste relatia cu SC T SRL, in mod nejustificat s-au calculat accesorii pentru TVA in suma de ... lei aferente facturii nr.../30.09.2014 in valoare totala de ... (inclusiv TVA), materiale care au fost revandute acesteia (datorita reducerii contractului pentru lucrarea "Obiectiv de investitii CTE Deva - colectarea si transportul in deposit a

zgurii cenusii si produselor de desulfurare”)si sunt cuprinse in factura nr. .../23.10.2014 in suma de ... (inclusiv TVA),documente prezentate si organelor de control.

Aceste materiale au generat venituri, si pe cale de consecinta au determinat obligatii fiscale de natura TVA, impozit pe profit si alte obligatii, care in totalitatea lor au fost declarate si achitate la termenele stabilite.

Mentionam ca intre cele doua societati se deruleaza contracte comerciale si au fost respectate dispozitiile legale in materie fiscala inregistrand corect in contabilitate tranzactiile efectuate, lucru precizat si de organele de control.

Se considera nejustificate concluziile organului de inspectie fiscala , intrucat organul de control se limiteaza doar la a aprecia o situatie de fapt fiscala.

Organul de control nu a respectat nici prevederile art.46 din Codul Comercial care stipuleaza imperativ ca obligatiile comerciale se probeaza cu facturi acceptate la plata.

In concluzie,organul de control in urma analizei continutului documentelor justificative care au stat la baza inregistrarilor contabile,a ajuns la unele concluzii eronate,bazate pe o interpretare proprie a documentelor, raportat la situatia de fapt existenta,ceea ce determina petenta sa conteste Decizia de Impunere nr.F-HD .../22.06.2016 si partial Raportul de inspectie fiscala nr.F-HD .../22.06.2016.

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, au consemnat următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit

In perioada 01.01.2012 - 31.12.2015 societatea realizeaza venituri din vanzarea produselor finite si a marfurilor, venituri din prestari servicii, venituri din vanzari de active, venituri din subventii, alte venituri din exploatare, venituri financiare s.a. aferent carora societatea inregistreaza cheltuieli cu materii prime si materiale consumabile, cu combustibilii, cu marfurile, obiectele de inventar, cu deplasari, cu alte servicii executate de terti, cu salariile si contributiile aferente, cheltuieli financiare, s.a.

Pentru desfasurarea obiectului de activitate societatea are incheiate contracte astfel:

- Contract de Finantare nr....08.04.2011, incheiat intre Ministerul Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri in calitate de Organism Intermediar pentru Intreprinderi Mici si Mijlocii si SC X SRL in calitate de beneficiar, care au convenit incheierea prezentului contract pentru acordarea finantarii nerambursabile in baza cererii de finantare nr. .../11.09.2009. Obiectul contractului il reprezinta acordarea finantarii nerambursabile de catre Autoritatea de Management pentru Programul Operational Sectorial Cresterea Competitivitatii Economice pentru

implementarea Proiectului nr.... intitulat "Productivitate in constructii prin achizitionarea de utilaje performante". Perioada de implementare a proiectului este de doi ani de la data semnarii contractului. Valoarea totala a proiectului care face obiectul finantarii nerambursabile este de ...lei astfel:

* valoarea totala eligibila= ...lei

* valoarea neeligibila= ...lei;

- Contract de executie nr..../28.09.2012 intre SC X SRL, in calitate de contractor si S.C. IC SA in insolventa, in calitate de subcontractor. Obiectul contractului consta in executarea de catre SC IC SA HUNEDOARA a lucrarilor de uzinare, vopsitorie, transport si montaj pe santier structura metalica aferenta obiectivului Structura metalica statie calcar, pentru realizarea statiei de calcar aferenta investitiei „Instalatii de desulfurare gaze de ardere la blocurile energetice 7 si 8 din SE Isalnita”.

- Contract de prestari servicii nr..../10.08.2015 intre SC M SRL cu sediul in localitatea Hunedoara, in calitate de beneficiar si SC X SRL Hunedoara in calitate de executant. Obiectul contractului -structura metal confectionat, transport si montaj;

- Contract pentru Achizitie de Servicii de Investitie nr..../03.07.2015 intre SC A HUNEDOARA SA in calitate de cumparator si SC X SRL in calitate de contractant. Obiectul contractului consta in “Executie si montaj camera de ardere+colector si distribuitor octogonale+suport’Instalatia de desprafuire -cuptor cu arc electric” s.a.

Din analiza, prin sondaj, a documentelor privind evidenta contabila, puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii s-au constatat urmatoarele:

a) Societatea a fost supusa unor controale inopinate efectuate de catre comisari din cadrul Garzii Financiare-Sectia Judeteana Hunedoara, vizand relatiile comerciale dintre SC X SRL Hunedoara si SC SC I SRL Timisoara, CUI ... ,urmare carora s-au intocmit note de constatare dupa cum urmeaza:

-Nota de constatare nr..../19.11.2012

-Nota de constatare nr....8/20.12.2012

Comisarii Garzii Financiare au verificat realitatea tranzactiilor derulate cu SC I SRL Timisoara si au concluzionat urmatoarele:

- Pe facturile emise de SC I SRL in majoritatea cazurilor nu erau mentionate mijloacele de transport cu care s-au aprovizionat materialele. In cazul in care erau mentionate mijloacele de transport s-a identificat ca acestea apartineau SC X SRL ...) sau a unei societati din judetul Mehedinti (...). Din nota explicativa data de administratorul societatii, la solicitarea comisarilor Garzii Financiare, rezulta ca mijlocul de transport ... a fost predat numitului IC administratorul SC I SRL.

- Nu au fost intocmite foi de parcurs pentru transporturile efectuate, cheltuiala cu transportul nefiind suportata de SC X SRL.

- Pentru materialele aprovizionate si date in consum s-au intocmit documente care nu cuprind toate datele cerute prin OMFP nr.

3512/27.11.2008 privind documentele financiar contabile, astfel ca Notele de receptie intocmite nu erau semnate de comisia de receptie iar pentru materialele aprovizionate in perioada 28.02.2012-28.06.2012 s-au intocmit bonuri de consum in luna iunie care sunt nedatate si nu sunt semnate de gestionar si primitor.

- Conform relatiilor si notelor explicative date de administratorul societatii, aceste deficiente au fost cauzate de faptul ca materialele aprovizionate au fost transportate si folosite direct la punctele de lucru.

- Societatea nu a avut angajat gestionar mijloace materiale.

- Valoarea totala a tranzactiilor comerciale cu SC I SRL in perioada 28.02.2012-28.06.2012 este de ... lei din care au fost returnate marfuri in valoare de ... lei, marfa care de fapt a fost facturata in avans asa cum este specificat si in notificarea nr..../06.07.2012.

In evidenta contabila a SC X SRL s-au identificat un numar de 22 facturi emise de SC I SRL. Valoarea totala a livrarilor catre SC I SRL este de ... lei din care valoarea fara tva in suma de ...si tva in suma de ... lei, suma ce s-a stins prin compensare conform Ordinilor de compensare nr.... si nr...., ambele din data de 07.06.2013.

Bunurile achizitionate de la SC I SRL au fost date in consum in anul fiscal 2012, conform bonurilor de consum anexate, societatea incluzand pe cheltuieli deductibile suma de ... lei.

Conform bazei de date a ANAF:

- SC I SRL Timisoara, jud. Timis, identificata prin CUI ... si ... este inactiva din data de 22.11.2013 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. Activitatea principala a societatii este "Comert cu ridicata al metalelor si minereurilor metalice" si a fost inregistrata in scopuri de tva in perioada 14.02.2012-01.05.2013.

- Societatea a fost incadrata ca firma fantoma din punctul de vedere al Garzii Financiare si impotriva acesteia a fost intocmita sesizare penala in baza Legii nr. 241/2... privind combaterea evaziunii fiscale.

- Conform vectorului fiscal SC I SRL este inregistrata cu impozit pe profit din data de 01.02.2012 si tva trimestriala in perioada 14.02.2012-01.05.2013. Asa cum rezulta din vectorul fiscal SC I SRL nu este inregistrata cu impozit pe salarii si contributii aferente acestora si nici nu depune declaratii cod 112, rezultand faptul ca societatea nu are salariati.

- SC I SRL depune declaratii trimestriale-cod 100 privind impozitul pe profit pentru trim.1, 2 si 3/2012, dar nu depune declaratii anuale privind impozitul pe profit -cod 101.

- Singurele deconturi de tva cod 300 depuse de societate sunt intocmite pentru lunile martie, iunie si septembrie 2012 iar declaratiile informative cod 394 depuse de societate sunt intocmite pentru aceleasi perioade (martie, iunie si septembrie 2012);

- Societatea nu depune situatiile financiare semestriale sau anuale.

Conform declaratiilor informative cod 394 depuse de SC I SRL in lunile martie, iunie si septembrie 2012 aceasta declara achizitii de la un numar de 6 furnizori din care unul este SC X SRL Hunedoara.

Organele de inspectie fiscala apreciaza ca, desi societatea detine documente care indeplinesc conditiile de forma prevazute de art 155 din Codul fiscal, aceasta nefiind o conditie suficienta pentru a fi considerate documente justificative, tranzactiile inscrise in facturile mentionate nu au avut loc, avand in vedere ca nu s-a putut proba provenienta bunurilor la furnizor (furnizor "firma fantoma").

In consecinta celor mentionate, organele de control considera cheltuielile cu costul bunurilor inscrise in facturile emise de SC I SRL ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, (se apreciaza ca tranzactiile inscrise in facturi nu au avut loc, in consecinta cheltuielile privind aceste tranzactii nu sunt reale), facturile in cauza neindeplinind conditiile de documente justificative. S-a procedat la recalcularea profitului impozabil si s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2012, cu suma de ... lei, stabilindu-se in timpul inspectiei fiscale, impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

b) SC X SRL a declarat prin declaratia informativa - cod 394 intocmita pentru luna 04/2013 achizitii de la SC BL SRL Bucuresti, identificata prin CUI ... in valoare de ... lei si tva aferent in suma de ... lei, in conditiile in care furnizorul nu declara livrari catre SC X SRL.

In evidenta contabila a SC X SRL au fost identificate in luna 04/2013 un numar de 11 facturi in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva in suma de ... lei si tva in suma de ... lei.

Societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie Contractul de vanzare cumparare nr.../25.02.2013, Comanda nr..../27.02.2013, facturile mentionate anterior, notele de receptie, documentele de plata, devizele antecalculate si bonurile de consum.

Conform devizelor antecalculate bunurile achizitionate fac obiectul contractului cu Romelectro SA.

Pe facturile mentionate anterior nu este inregistrat mijlocul de transport fiind inregistrata doar mentiunea "AUTO", notele de receptie au fost semnate doar de domnul Spilca Ioan.

Conform bonurilor de consum, bunurile achizitionate de la BL SRL au fost date integral in consum in lunile 04 si 05/2013.

Analizand baza de date a ANAF-SI INFOPC s-a constatat ca SC BL SRL-CUI ... are domiciliul fiscal in ..., are ca obiect principal de activitate "Intermedieri in comerul cu produse diverse"- CAEN 4619, este inactiva din data de 06.11.2014 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, este platitoare de tva in perioada 01.05.2012-01.05.2014.

In anul 2013 SC BL SRL depune declaratii informative cod 394 pentru trimestrele 1, 2 si 3. Conform acestora SC BL SRL nu declara livrari catre SC X SRL.

Analizand deconturile de tva depuse de SC BL SRL, se constata ca exista concordanta intre sumele inscrise in acestea si cele inscrise in declaratiile informative cod 394 depuse de aceasta societate. SC BL SRL nu a depus declaratia anuala privind impozitul pe profit pentru anul 2013 si nici bilantul anual aferent anului 2013.

Din cele de mai sus se retine ca acest contribuabil nu a declarat la organul fiscal teritorial in anul 2013 livrari catre SC X SRL, din care sa rezulte cuantumul obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat, respectiv a impozitului pe profit, taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din vanzarea de bunuri, in conditiile in care contribuabilul avea obligatia declararii veniturilor impozabile daca ar fi inregistrat in perioada aprilie 2013 venituri din vanzarea de bunuri, asa cum rezulta din facturile prezentate, emise sub antetul acestui contribuabil si inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL.

In concluzia celor prezentate la acest subpunct, organele de inspectie au constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit, prin inregistrarea ca si cheltuiala deductibila a sumei de ... lei aferent careia s-a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului fiscal 2013 in suma de ... lei.

c) Din Procesul verbal incheiat de inspectorii antifrauda din Targu Jiu la data de 23.05.2016, punctul D) rezulta ca:

- In perioada februarie- martie 2014 SC X SRL are inregistrate in evidenta contabila un numar de 8 facturi de achizitie de la SC CD SRL Craiova - CUI ..., in valoare totala de ... lei, inclusiv TVA.

Totodata, SC X SRL emite factura nr. .../15.10.2014 in valoare de ... lei, inclusiv tva., societatii CDSRL.

Conform adresei nr..../07.10.2014, mentionata in procesul verbal, SC X SRL comunica societatii CDSRL faptul ca materialele din factura vor fi ridicate din custodia SC C IMP SRL, pentru luarea la cunostinta a respectivei adrese semnand domnul GM.

SC X SRL a achitat societatii SC CDSRL suma de ... lei prin casierie si ... lei prin compensare. Inspectorii antifrauda apreciaza in procesul verbal faptul ca intre cele doua societati nu au existat tranzactii reale in sensul ca marfurile nu au circulat efectiv, fiind intocmite doar documente. Se precizeaza, totodata ca SC CDSRL este contribuabil inactiv din data de 19.07.2014, avand un comportament de tip "FANTOMA".

Documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate sunt:

-factura nr...../01.02.2014 in valoare totala de lei din care valoarea fara tva ... lei si tva lei reprezentand diluant si vopsea;

-factura nr..../06.02.2014 in valoare totala de lei din care valoarea fara tva lei si tva lei reprezentand vopsea;

-factura nr..../14.02.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ...lei si tva ...lei reprezentand vopsea;

-factura nr..../20.02.2014 in valoare totala de ...lei din care valoarea fara tva ...lei si tva ... lei reprezentand vopsea;

- factura nr..../24.02.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva lei si tva ... lei reprezentand vopsea;
- factura nr...../27.02.2014 in valoare totala de lei din care valoarea fara tva ... lei si tva lei reprezentand vopsea;
- factura nr..../03.03.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva ... lei reprezentand vopsea;
- factura nr...../06.03.2014 in valoare totala de lei din care valoarea fara tva lei si tva lei reprezentand vopsea;

Bunurile achizitionate au fost date in totalitate in consum in anul 2014 conform bonurilor de consum anexate.

Avand in vedere aspectele prezentate la acest subpunct, organele de inspectie fiscala apreciaza ca prin inregistrarea in evidenta contabila a unor documente care nu intrunesc toate elementele unui document justificativ, intrucat contin date nereale sau date care nu au putut fi probate, s-a diminuat baza de impunere a impozitului pe profit, prin includerea pe cheltuieli deductibile a costurilor aferente consumurilor mentionate anterior, cu suma de ... lei.

d) Din Procesele verbale nr. ../07.09.2015 si nr./17.09.2015 incheiate de Directia Generala Antifrauda Fiscala 5- Deva, inregistrate la AJFP Hunedoara sub nr./16.09.2015 si nr./02.11.2015 si la AIF sub nr./18.09.2015 si nr./03.11.2015 au rezultat urmatoarele:

- SC X SRL a efectuat achizitii de la SC CF SRL Craiova - CUI ..., in baza facturilor seria CONS nr. ../27.06.2014, in valoare totala de ...lei, din care tva in suma de ... lei si factura seria CONS nr. ../30.06.2014, in valoare totala de ... lei, din care tva in suma de ...lei. Materialele inscrise in anexa la factura nr. ... au fost partial facturate (... lei, inclusiv tva, valoare achizitie si ...lei valoare livrare) catre SC CDSRL Craiova cu factura nr. F... ../15.10.2014, diferenta de ... lei a fost stornata prin factura nr. ../13.01.2015. Factura nr.... a fost stornata integral prin factura nr. ../13.01.2015. Stornarea facturilor fiscale a avut loc datorita faptului ca au fost sistate lucrarile pe care societatea urma sa le efectueze societatilor comerciale M SA Lugoj si T SRL Deva;

- De asemenea, SC X SRL a efectuat achizitii de bunuri de la SC CF SRL in baza facturii seria CONS nr..../15.08.2014, in valoare totala de ... lei din care tva in suma de ... lei, factura stornata integral prin factura nr. ../09.01.2015 pe motiv ca lucrarile pentru care au fost achizitionate nu se mai efectueaza;

- Prin factura nr..../31.10.2014 a fost facturat de catre SC CF SRL un incarcator frontal in valoare totala de ... lei, din care tva in suma de ... lei, factura care ulterior a fost stornata integral prin factura nr..../02.12.2014;

Totodata, din Procesul verbal incheiat de inspectorii antifrauda din Targu Jiu la data de 23.05.2016, punctul C) rezulta ca:

- In anul 2014 SC X SRL are inregistrate in evidenta contabila un numar de 6 facturi de achizitie de la SC CF SRL in valoare totala de ... lei,

cu tva inclus, din care 2 facturi in valoare de ... lei cu tva inclus au fost stornate in ianuarie 2015.

Tot in anul 2014 SC X SRL a emis societatii CF SRL doua facturi in valoare de ... lei-tva inclus care au fost achitate prin compensare.

Cu factura .../31.10.2014 SC X SRL a achizitionat de la SC CF SRL un incarcator frontal in valoare de ... lei valoare stornata prin factura .../02.12.2014.

Totodata in procesul verbal se mentioneaza ca din declaratiile domnului GM rezulta ca tranzactiile au caracter fictiv, intre cele doua societati circuland doar facturi, acestea facand dovada existentei scriptice a materialelor necesare in vederea participarii administratorului SC X SRL la diverse licitatii.

Diferenta dintre valoarea bunurilor achizitionate de la SC CF SRL si valoarea stornata a acestora, este de ... lei, inclusiv tva.

Documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate:

- factura nr..../17.06.2014 in valoare totala de ...lei din care valoarea fara tva 42.... lei si tva ... lei reprezentand TB;
- factura nr..../24.06.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva ... lei reprezentand HEB, IPE si TB;
- factura nr..../25.06.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva ... lei reprezentand TB;
- factura nr..../27.06.2014 in valoare totala de ...lei din care valoarea fara tva .. lei si tva ... lei reprezentand TV, HEB, TB, HEA, NEB si IPE;
- factura nr.../30.06.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva ... lei reprezentand IPE, HEB si TB;
- factura nr.../15.08.2014 in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva ... lei reprezentand teava, tabla, profil HEA, IPE, UNP, otel rotund;
- factura nr..../09.01.2015 in valoare totala de -... lei din care valoarea fara tva ... lei si tva - ... lei reprezentand storno F.../15.08.2014;
- factura nr.../13.01.2015 in valoare totala de -... lei din care valoarea fara tva -... lei si ... lei retur bunuri;

Avand in vedere aspectele prezentate la acest subpunct, organele de inspectie fiscala apreciaza ca prin inregistrarea in evidenta contabila a unor documente care nu intrunesc toate elementele unui document justificativ, intrucat contin date nereale sau date care nu au putut fi probate, s-a diminuat baza de impunere a impozitului pe profit, prin includerea pe cheltuieli deductibile a costurilor aferente livrarilor de bunuri, cu suma de ... lei.

In consecinta celor prezentate la subpunctul c) si d), s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2014, luandu-se in calcul pierderea fiscala inregistrata in Registrul de evidenta fiscala si in Declaratia anuala privind impozitul pe profit cod 101.

Astfel s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma de ... lei, aferent careia s-a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului fiscal 2014 in suma de lei.

e) In perioada 01.01.2015-31.12.2015 SC X SRL a inregistrat in contabilitate un numar de 15 facturi de achizitii bunuri si servicii de la TD Intreprindere Individuala din Craiova, str.lalomita, nr.61A, județul Dolj, codul de identificare fiscală RO ..., în valoare totala de ... lei din care valoarea fără tva în suma de ... lei si tva în suma de ...lei, astfel:

- factura seria IT nr. .../12.01.2015, in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA lei și TVA aferenta ... lei (cot, flanșă, flanșă libera, flansa oarba, R.I. fluture, R.I. ventil, R.I. sertar act. el., R.I. sertar+debitmetru, reductie concentrica, teava, teu egal, teu redus).

- factura seria IT nr. .../27.01.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (tabla, teava, INP, UNP, OL, L, otel rotund).

- factura seria IT nr. .../28.01.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta lei (excavator S320).

- factura seria TD nr. .../08.06.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (tabla, țeava, cornier, electrozi, discuri, ancore chimice, seibi, suruburi).

- factura seria TD nr. .../10.06.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA lei si TVA aferenta ... lei (tabla, teava).

- factura seria TD nr. .../11.06.2015 in valoare totala de .. lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (tabla, teava, INP, OL, UNP).

- factura seria TD nr. .../15.06.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (tabla, teava, INP, OL, UNP).

- factura seria TD nr. ... in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta lei (cot, teava, UNP, otel rotund).

- factura seria TD nr. .../17.06.2015 in valoare totala de .. lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (servicii de proiectare structuri metalic).

- factura nr. .../04.09.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (macara mobila pe pneuri HT 125 sarcina 12,5 to).

- factura nr. .../11.09.2015 in valoare totala de .. lei, din care valoare fara TVA .. lei si TVA aferenta ... lei (instalatie biogaz UKF UELTECH B400).

- factura nr. .../16.09.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (prestari servicii de lucrări amenajare și demontare instalatii și instruire personal).

- factura nr. .../17.09.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (materiale).

- factura nr. .../21.09.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoare fara TVA ... lei si TVA aferenta ... lei (electrozi sudura, sarma sudura, discuri abrazive de taiat, vopsea gri metal).

- factura nr. .../06.11.2015 in valoare totala de -... lei, din care valoare fara TVA -... lei si TVA aferenta -... lei. (diferenta la factura .../16.09.2015).

SC X SRL si-a exercitat dreptul de deducere a tva in suma de ... lei, asa cum rezulta din jurnalele de cumparari si deconturile de tva intocmite pentru perioada ianuarie – decembrie 2015.

Suma de ... lei a fost stinsa prin compensare intre cei doi contribuabili.

Cu privire la bunurile achizitionate de la TD Intreprindere Individuala in perioada verificata si revandute Intreprinderii Individuale TD, conform documentelor care au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre SC X SRL cu ocazia efectuarii unui control incrucisat la aceasta, urmare caruia s-a incheiat Procesul verbal inregistrat la AIF sub nr..../11.02.2016, s-a constatat ca o parte din bunurile achizitionate de la TD Intreprindere Individuala au fost revandute furnizorului in baza a 5 facturi in valoare totala de ...lei, din care valoarea fara tva in suma de ...lei si tva in suma de ...lei.

Conform bazei de date a ANAF s-a constatat ca SC X SRL a declarat, prin declaratiile informative-cod 394, intocmite pentru perioada 01.10.2015-31.12.2015 si prin deconturile de tva aferente perioadei 01.10.2015-31.12.2015, livrarile catre TD Intreprindere Individuala, mentionate anterior.

Intrucat, in timpul inspectiei fiscale s-au identificat neconcordanțe între tranzactiile declarate de SC X SRL, prin declaratiile informative cod 394 si cele declarate de TD Intreprindere Individuala, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala, au solicitat un control incrucisat la TD Intreprindere Individuala.

In baza solicitarii de control incrucisat nr.../24.02.2016, organele de inspectie din cadrul AJFP Dolj au incheiat Procesul verbal nr.DJG-AIF .../25.05.2016, din care rezulta, referitor la tranzactiile dintre TD I.I. si SC X SRL, ca dl. GM in calitate de reprezentant legal al Intreprinderii Individuale TD, a prezentat organelor de control doar facturi in xerocopie, mentionand ca nu mai detine documentele originale iar exemplarul 2 l-a pierdut.

Organele de control din cadrul AJFP Dolj au concluzionat urmatoarele:

- TD Intreprindere Individuala nu detine spatii de depozitare sau inchiriate;
- la data de 31.12.2015 nu a avut stoc de marfa, materiale si mijloace fixe;
- la data de 31.12.2015, cat si la data de 31.03.2016 nu a avut, nu are clienti neincasati sau furnizori neachitati;
- nu a avut si nu are bunuri mobile sau imobile in proprietate;
- pentru bunurile livrate catre SC X SRL Hunedoara, nu s-a dovedit cu alte documente justificative, cu exceptia facturilor emise, ca au fost livrate bunurile mentionate în facturi catre SC X SRL Hunedoara;
- pentru bunurile livrate cu factura către SC X SRL Hunedoara si lasate în custodie la TD I.I., GM declara ca s-au intocmit procese-verbale de

custodie pe care nu le mai poate prezenta. Organul de inspectie fiscala constata ca GM nu poate proba cu documente justificative;

- referitor la locatia unde au fost depozitate bunurile lasate in custodie de X SRL, GM declara ca bunurile nu s-au ridicat decat cele folosite efectiv la lucrari, materiile si materialele au ramas la furnizorii din Bucuresti și Craiova și nu au fost depozitate la sediul din localitatea Craiova, strada Organul de inspectie fiscala constata că GM nu poate proba cu documente justificative;

- Organul de inspectie fiscala constata ca GM, împuternicit la TD I.I. nu poate prezenta documente justificative pentru bunurile livrate de SC X SRL Hunedoara din custodie de la TD Intreprindere Individuala;

- pentru bunurile aprovizionate de TD I.I. de la SC X SRL Hunedoara, GM nu a dovedit cu alte documente justificative, cu exceptia facturilor emise de SC X SRL, ca a achizitionat bunurile mentionate in facturile emise de SC X SRL Hunedoara;

- organul de inspectie fiscala a constatat ca marfurile facturate de TD I.I. catre SC X SRL au fost refacturate in mare parte de SC X SRL catre TD I.I.;

- pentru bunurile aprovizionate de TD I.I. de la diverși agenti economici, si ulterior livrate către SC X SRL Hunedoara, GM nu a dovedit cu alte documente justificative provenienta acestora (nu a prezentat nota de intrare receptie, fisa de magazie, bon de cantarire, fisa mijlocului fix, proces-verbal de receptie, proces-verbal de punere în functiune, documente de transport, contract de vanzare-cumparare, comanda pentru bunurile achizitionate, plata acestor bunuri), cu exceptia facturilor ce figureaza emise de acesti agenti economici;

In baza celor prezentate in detaliu anterior, organele de inspectie fiscala apreciaza ca, tranzactiile inscrise in facturile mentionate la acest subpunct nu au avut loc, avand in vedere ca nu s-a putut proba provenienta bunurilor la furnizor iar serviciile sunt conditionate de prestarea efectiva a acestora, atestata printr-un contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii acestuia si prin documente emise in executarea serviciilor care sa justifice prestarea acestora (documente care nu au fost identificate la TD I.I.).

Desi societatea detine documente care indeplinesc conditiile de forma prevazute de art 155 din Codul fiscal, aceasta nu este o conditie suficienta pentru a fi considerate documente justificative, tranzactiile inscrise in facturile mentionate nu au avut loc, avand in vedere ca nu s-a putut proba provenienta bunurilor la furnizor.

In Procesul verbal de control incrucisat efectuat de organele de inspectie din cadrul AJFP Hunedoara la solicitarea AJFP Dolj, contribuabilul sustine ca o parte din bunurile achizitionate de la TD I.I. au fost date in consum, iar altele au fost vandute catre SC D SRL si FS I.I.

Totodata, in timpul prezentei inspectii fiscale se constata ca pentru mijloacele fixe achizitionate de la TD I.I.(macara si instalatie biogaz), societatea a calculat amortizare, aferenta anului 2015, in valoare de ...lei, respectiv ...lei.

In concluzie, societatea a inregistrat in anul fiscal 2015, suma de ... lei ca si cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit, prin includerea pe costuri a consumurilor, a cheltuielilor aferente livrarilor de bunuri catre SC D SRL si FS I.I. precum si a amortizarii aferenta macaralei mobile.

In consecinta celor mentionate la acest subpunct, cheltuielile mentionate anterior reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit (se apreciaza ca tranzactiile inscrise in facturi nu au avut loc in consecinta cheltuielile privind aceste tranzactii nu sunt reale), facturile in cauza neindeplinind conditiile de documente justificative.

In timpul inspectiei fiscale s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului fiscal 2015, astfel ca s-a constatat diminuarea bazei de impunere cu suma de ... lei si s-a stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2015 in suma de ... lei.

Pentru impozitul pe profit suplimentar in suma de ... lei, aferent anilor fiscali 2012 si 2013 si 2014, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere de la 26.03.2013 si pana la data de 31.12.2015, in suma de ... lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei aferent anului fiscal 2015, organele de inspectie nu au calculat accesorii de intarziere, termenul scadent pentru aceasta suma fiind 25.03.2016, data de la care organul fiscal teritorial va calcula accesorii de intarziere.

Pentru impozitul pe profit suplimentar in suma de ... lei, aferent anilor fiscali 2012 si 2013 si 2014, organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de intarziere de la 26.03.2013 si pana la data de 31.12.2015 in suma de ... lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei aferent anului fiscal 2015, organele de inspectie nu au calculat penalitati de intarziere, termenul scadent pentru aceasta suma fiind 25.03.2016, data de la care organul fiscal teritorial va calcula penalitati de intarziere.

2. Cu privire la TVA

a) Asa cum s-a prezentat in detaliu la punctul a) Impozit pe profit, societatea a fost supusa unor controale inopinate efectuate de catre comisari din cadrul Garzii Financiare-Sectia Judeteana Hunedoara, vizand relatiile comerciale dintre SC X SRL Hunedoara si SC SC I SRL Timisoara, CUI ... ,urmare carora s-au intocmit note de constatare dupa cum urmeaza:

-Nota de constatare nr..../19.11.2012

-Nota de constatare nr.... /20.12.2012

Comisarii Garzii Financiare au verificat realitatea tranzactiilor derulate cu SC I SRL Timisoara, concluziile fiind cele mentionate la pct.a) Impozit pe profit.

SC X SRL si-a exercitat dreptul de deducere a tva in suma de ... lei, taxa aferenta bunurilor inscrise in facturile de achizitii si a colectat tva in suma de ... lei aferenta bunurilor inscrise in facturile de bunuri returnate la furnizor, asa cum rezulta din Jurnalele de tva si Deconturile de tva intocmite de societate.

Organele de inspectie fiscala au constat ca nu se probeaza realitatea tranzactiilor dintre SC X SRL si SC I SRL intrucat simpla inregistrare in evidenta contabila a facturilor primite de la furnizori, care respecta conditiile de forma prevazute la art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este suficienta pentru a da dreptul contribuabilului sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa pe acestea, facturile in cauza neindeplinind conditiile de documente justificative.

Astfel, se apreciaza ca tranzactiile inscrise in facturile mentionate nu au avut loc, avand in vedere ca nu s-a putut proba provenienta bunurilor la furnizor.

Rezultatul inregistrarii in contabilitate a unor tranzactii nereale conduce la diminuarea tva de plata datorata bugetului de stat.

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat diminuarea bazei de impunere a tva cu suma de ... lei. Aferent acestei baze, organele de inspectie, au stabilit TVA suplimentara, in suma de ... lei.

b) Asa cum s-a prezentat in detaliu la punctul b) din Capitolul - Constatari impozit pe profit, in luna 04/2013 SC X SRL a declarat achizitii de la SC BL SRL Bucuresti, identificata prin CUI ... in valoare de ... lei si tva aferent in suma de ... lei, in conditiile in care furnizorul nu declara livrari catre SC X SRL.

In evidenta contabila a SC X SRL au fost identificate in luna 04/2013 un numar de 11 facturi in valoare totala de ... lei din care valoarea fara tva in suma de ... lei si tva in suma de ... lei, avand in scris la rubrica "furnizor" societatea BL SRL.

Societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei in suma de ... lei asa cum rezulta din Jurnalul de cumparari intocmit pentru luna 04/2013 si din Decontul de tva depus de SC X SRL pentru luna 04/2013.

Acest contribuabil nu a declarat la organul fiscal teritorial in anul 2013 livrari catre SC X SRL, din care sa rezulte cuantumul obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat, respectiv a impozitului pe profit, taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din vanzarea de bunuri, in conditiile in care contribuabilul avea obligatia declararii veniturilor impozabile daca ar fi inregistrat in perioada aprilie 2013 venituri din vanzarea de bunuri, asa cum rezulta din facturile prezentate, emise sub antetul acestui contribuabil si inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL.

Avand in vedere aspectele prezentate anterior si baza legala enuntata s-a constatat ca nu a intervenit exigibilitatea taxei la "furnizor", astfel ca organele de inspectie au constatat diminuarea bazei de impunere a tva cu suma de ... lei, stabilindu-se astfel, in timpul inspectiei fiscale tva suplimentara de plata in suma de ... lei.

c) Din Procesul verbal incheiat de inspectorii antifrauda din Targu Jiu la data de 23.05.2016, punctul D) rezulta ca:

- In perioada februarie- martie 2014 SC X SRL are inregistrate in evidenta contabila un numar de 8 facturi de achizitie de la SC CDSRL Craiova - CUI ..., in valoare totala de ... lei, cu tva inclus.

Totodata, SC X SRL emite factura nr. .../15.10.2014 in valoare de ... lei, inclusiv tva., societatii CDSRL.

Avand in vedere aspectele prezentate la lit.c) Impozit pe profit, organele de inspectie fiscala apreciaza ca prin inregistrarea in evidenta contabila a unor documente care nu intrunesc toate elementele unui document justificativ, intrucat contin date nereale sau date care nu au putut fi probate, s-a diminuat baza de impunere a tva cu suma de ... lei. Astfel in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit tva suplimentara in suma de ... lei.

d)Din Procesul verbal nr..../23.05.2016 incheiat de inspectorii antifrauda din Targu Jiu, la punctul E) rezulta ca:

- In perioada 2014-2015, SC X SRL a emis catre SC T SRL Deva – CUI ..., un numar de 53 facturi in valoare de 14.312.055 lei, tva inclus.

- La randul sau, in aceeasi perioada, SC T SRL a emis catre SC X SRL un numar de 12 facturi in valoare de ...lei, tva inclus.

Inspectorii antifrauda concluzioneaza ca o parte din tranzactiile derulate intre cele doua societati au fost efectuate fictiv (intocmindu-se doar facturi intre cele doua societatii), cu scopul vadit de a crea avantaje din punct de vedere fiscal pentru perioade diferite de timp societatii T SRL.

Organele de inspectie au solicitat administratorului SC X SRL o nota explicativa cu privire la aceste tranzactii, drept care administratorul SC X SRL a pus la dispozitia organelor de inspectie documentele ce vizeaza aceste tranzactii, respectiv contracte comerciale facturi, receptii, bonuri de consum, procese-verbale de custodie, contracte de custodie (fiecare dupa caz).

Totoadata, administratorul societatii mentioneaza in Nota explicativa ca o parte din bunurile achizitionate de la SC T SRL au fost revandute acesteia astfel:

- bunurile cuprinse in F.../30.09.2014 au fost revandute prin F.../23.10.2014

- bunurile cuprinse in F.../14.11.2014 au fost revandute prin F.../28.11.2014

- bunurile cuprinse in F.../19.12.2014 au fost revandute prin F.../22.12.2014.

In consecinta, SC X SRL a dedus tva in suma de ... lei de pe factura nr..../30.09.2014 in valoare totala de ... lei, din care valoarea fara

tva in suma de ... lei si tva in suma de ... lei, asa cum rezulta din Jurnalul de tva si decontul de tva intocmit pentru luna 09/2014.

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii de intarziere aferente tva in suma de ... lei de la data exercitarii dreptului de deducere a tva pana la data colectarii acesteia prin refacturare.

e) Din Procesele verbale nr. .../07.09.2015 si nr. .../17.09.2015 incheiate de Directia Generala Antifrauda Fiscala 5- Deva, inregistrate la AJFP Hunedoara sub nr. .../16.09.2015 si nr. .../02.11.2015 si la AIF sub nr. .../18.09.2015 si nr. .../03.11.2015 au rezultat urmatoarele:

-SC X SRL a efectuat achizitii de la SC CF SRL Craiova - CUI 33152927, in baza facturilor seria CONS nr. .../27.06.2014, in valoare totala de ...lei, din care tva in suma de ... lei si factura seria CONS nr. .../30.06.2014, in valoare totala de ... lei, din care tva in suma de ...lei. Materialele inscrise in anexa la factura nr. ... au fost partial facturate (... lei, inclusiv tva, valoare achizitie si ...lei valoare livrare) catre SC CDSRL Craiova cu factura nr. F1 .../15.10.2014, diferenta de ... lei a fost stornata prin factura nr. .../13.01.2015. Factura nr.... a fost stornata integral prin factura nr. .../13.01.2015. Stornarea facturilor fiscale a avut loc datorita faptului ca au fost sistate lucrarile pe care societatea urma sa le efectueze societatilor comerciale M SA Lugoj si T SRL Deva;

- De asemenea, SC X SRL a efectuat achizitii de bunuri de la SC CF SRL in baza facturii seria CONS nr..../15.08.2014, in valoare totala de ... lei din care tva in suma de ... lei, factura stornata integral prin factura nr. .../09.01.2015 pe motiv ca lucrarile pentru care au fost achizitionate nu se mai efectueaza;

- Prin factura nr..../31.10.2014 a fost facturat de catre SC CF SRL un incarcator frontal in valoare totala de ... lei, din care tva in suma de ... lei, factura care ulterior a fost stornata integral prin factura nr. .../02.12.2014;

Totodata, din Procesul verbal incheiat de inspectorii antifrauda din Targu Jiu la data de 23.05.2016, punctul C) rezulta ca:

- In anul 2014 SC X SRL are inregistrate in evidenta contabila un numar de 6 facturi de achizitie de la SC CF SRL in valoare totala de ... lei, cu tva inclus, din care 2 facturi in valoare de ... lei cu tva inclus au fost stornate in ianuarie 2015.

Tot in anul 2014 SC X SRL a emis societatii CF SRL doua facturi in valoare de ... lei-tva inclus care au fost achitate prin compensare.

Cu factura .../31.10.2014 SC X SRL a achizitionat de la SC CF SRL un incarcator frontal in valoare de ... lei valoare stornata prin factura .../02.12.2014.

Totodata in procesul verbal se mentioneaza ca din declaratiile domnului GM rezulta ca tranzactiile au caracter fictiv, intre cele doua societati circuland doar facturi, acestea facand dovada existentei scriptice a materialelor necesare in vederea participarii administratorului SC X SRL la diverse licitatii.

Tva aferenta bunurilor achizitionate de la SC CF IMP SRL a fost dedusa si partial stornata, asa cum rezulta din jurnalele de cumparari si deconturile de tva intocmite de societate.

Avand in vedere aspectele prezentate la acest subpunct organele de inspectie fiscala apreciaza ca prin inregistrarea in evidenta contabila a unor documente care nu intrunesc toate elementele unui document justificativ, intrucat contin date nereale sau date care nu au putut fi probate, s-a diminuat baza de impunere a tva cu suma de ... lei. Astfel in timpul inspectiei fiscale s-a stabilit tva suplimentara in suma de ... lei.

Totodata organele de inspectie au calculat accesorii de intarziere aferente tva de la data exercitarii dreptului de deducere cu ocazia inregistrarii in contabilitate a facturilor de achizitii pana la data stornarii taxei.

f) In anul 2015 societatea achizitioneaza utilaje de la Intreprinderea Individuala FS , CUI .. in baza Contractelor de vanzare cumparare nr.../06.04.2015 si nr. .../27.04.2015, astfel:

- in baza facturii nr.../07.04.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoarea fara tva in suma de .. lei si tva in suma de ... lei, societatea achizitioneaza un buldoexcavator marca ZETTELMEYER;

- in baza facturii nr.../29.04.2015 in valoare totala de ... lei, din care valoarea fara tva in suma de .. lei si tva in suma de ... lei, societatea achizitioneaza o WOLA DT 530 marca Zelder tip 2D 3500.

Cele doua utilaje au fost inregistrate in contul "Marfuri", asa cum rezulta din extrasul contului 371, pus la dispozitie de societate.

Aferent acestor facturi SC X SRL deduce tva in suma de ... lei, asa cum rezulta din jurnalul de cumparari si decontul de tva intocmit pentru luna aprilie 2015.

Prin adresa nr.../31.08.2015 Intreprinderea Individuala FS comunica societatii comerciale X SRL faptul ca utilajul care face obiectul facturii nr.../29.04.2015 redevine proprietatea acesteia , datorita neachitarii de catre SC X SRL a contravalorii utilajului WOLA DT 530 marca Zelder tip 2D 3500. Urmare a acestui fapt II FS emite factura nr.../11.09.2015 prin care storneaza in totalitate factura nr. .../29.04.2015. SC X SRL inregistreaza in contabilitate, respectiv in jurnalul de cumparari intocmit pentru luna septembrie 2015, factura de storno mentionata.

Utilajele mentionate anterior se aflau in custodia SC X SRL conform Contractelor de custodie nr. .../07.04.2015 si nr. .../29.04.2015 si a Proceselor-verbale de custodie incheiate in data de 07.04.2015, respectiv 29.04.2015.

Analizand baza de date a ANAF s-a constatat ca Intreprinderea Individuala FS , identificata prin CUI .. nu a fost niciodata platitoare de tva. Cu toate acestea emite facturi cu tva. Toate cele trei facturi au codul de identificare a furnizorului corectat, astfel incat acesta devine ilizibil. Alaturat corecturii se regaseste semnatura si stampila furnizorului.

Deși codul de identificare al furnizorului este ilizibil pe facturile menționate, CUI-ul de pe stampila aplicată pe facturi este ..., același CUI fiind menționat atât în Contractele de custodie nr.../07.04.2015 și nr.../29.04.2015, cât și în Contractele de vânzare cumpărare nr.../06.04.2015 și nr.../27.04.2015. Același CUI este menționat și în adresa nr...31.08.2015 transmisă de Întreprinderea Individuală FS prin care aceasta comunică societății comerciale X SRL faptul că utilajul care face obiectul facturii nr.../29.04.2015 redevine proprietatea acesteia.

Întreprinderea individuală FS este înregistrată în scopuri de TVA de la data de 30.01.2015 și ca operator intracomunitar de la data de 03.02.2015.

FS I.I. comunică societății X SRL adresa AJFP Dolj nr.../07.12.2015, anexată, urmare a careia administratorul societății X SRL, domnul Spilca Ioan prin Hotărârea nr.../14.01.2016 dispune corectarea erorii materiale aferente TVA pentru facturile emise de FS I.I., în cursul lunii ianuarie 2016.

Urmare a acestei hotărâri s-a procedat, în luna ianuarie 2016 la stornarea taxei în suma de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări și decontul de TVA întocmit de societate pentru luna ianuarie 2016 și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În concluzia celor prezentate la acest subpunct organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea accesoriilor de întârziere a TVA de la data exercitării dreptului de deducere al taxei aferente celor două utilaje și până la data stornării taxei de ... lei, respectiv până la data de 31.12.2015 pentru taxa de ... lei.

Pentru taxa de ... lei, stornată în luna ianuarie 2016, organul fiscal teritorial va calcula accesorii de întârziere de la 01.01.2016 și până la 25.02.2016.

g) Așa cum s-a prezentat în detaliu la subpunctul c) Impozit pe profit, în perioada ianuarie-noiembrie 2015, SC X SRL a înregistrat în contabilitate un număr de 15 facturi de achiziții bunuri și servicii de la TD Întreprindere Individuală din Craiova, str. Ialomița, nr.61A, județul Dolj, codul de identificare fiscală RO ..., în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei.

SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei, așa cum rezultă din jurnalele de cumpărări și deconturile de TVA întocmite pentru perioada ianuarie – noiembrie 2015.

O parte din bunurile achiziționate de la TD Întreprindere Individuală au fost revândute furnizorului, în perioada octombrie-decembrie 2015, în baza a 5 facturi în valoare totală de ... lei, din care valoarea fără TVA în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei.

SC X SRL a colectat TVA în suma de ... lei, aferentă bunurilor revândute furnizorului, așa cum rezultă din jurnalele de vânzări și deconturile de TVA întocmite pentru perioada octombrie – decembrie 2015.

În baza celor prezentate în detaliu la capitolul Impozit pe profit, organele de inspecție fiscală apreciază că, tranzacțiile înscrise în facturile menționate la acest subpunct nu au avut loc, având în vedere că nu s-a putut proba proveniența bunurilor la furnizor iar pentru serviciile înscrise în

facturi nu s-au identificat la furnizor (TD I.I.) documente care sa ateste prestarea efectiva a acestora.

Rezultatul inregistrarii in contabilitate a unor tranzactii nereale conduce la diminuarea tva de plata datorata bugetului de stat.

In consecinta, societatea nu are drept de deducere al tva in suma totala ... lei aferenta achizitiilor in cauza, astfel:

- pentru tva in suma de ... lei (diferenta intre taxa fara drept de deducere si cea colectata cu ocazia revanzarii catre furnizor), stabilindu-se astfel in timpul inspectiei fiscale tva suplimentara in suma de ... lei (baza impozabila ... lei) si accesorii aferente.

- pentru tva dedusa in suma de ... lei (baza impozabila ... lei), aferenta bunurilor din facturile emise de TD Intreprindere Individuala si revandute acesteia s-au calculat doar accesorii de intarziere de la data exercitarii dreptului de deducere a tva si pana la data revanzarii, respectiv pana la data colectarii tva.

h) In luna decembrie 2015 s-au identificat neconcordante in ceea ce priveste tranzactiile societatii verificate cu SC P SRL Bucuresti - CUI ..., in suma de ... lei si tva aferenta in suma de ... lei.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de societatea verificata s-a constatat ca aceasta a declarat tranzactia in baza a facturii .../21.12.2015 prin care a achizitionat echipamente necesare procesului de productie (ciocane hidraulice, generatoare pentru sudura , masini de gaurit, polizoare, masini de insurubat, aparate de taiat cu oxigen, etc).

In luna ianuarie 2016 aceasta factura este stornata conform facturii ...1/11.01.2016 emisa de SC P SRL.

In consecinta, SC X SRL a dedus tva in suma de ... lei de pe factura nr..../21.12.2015 in valoare totala de ... lei , din care valoarea fara tva in suma de ... lei si tva in suma de ... lei, asa cum rezulta din Jurnalul de tva si decontul de tva intocmit pentru luna 12/2015.

Organele de inspectie au constatat ca SC X SRL datoreaza accesorii de intarziere pentru tva aferenta lunii 12/2015 in suma de ... lei, pentru perioada 26.01.2016-25.02.2016 (de la data exercitarii dreptului de deducere a tva si pana la data stornarii acestei taxe), accesorii ce vor fi calculate de catre organul fiscal teritorial.

Pentru TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi/majorari de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

3. Cu privire la impozitul pe dividende

a) Asa cum s-a prezentat in detaliu la pct.1 Impozit pe profit si la pct.2 TVA, SC X SRL a inregistrat in contabilitate achizitii de la SC I SRL, in perioada 28.02.2012- 28.06.2012, in valoare de ... lei din care au fost returnate marfuri in valoare de ... lei.

Modul de decontare al acestor tranzactii a fost urmatorul:

- total plati prin casa ... lei

-total plati prin banca ... lei.

Intrucat organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se probeaza realitatea tranzactiilor dintre SC X SRL si SC I SRL, deoarece documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate nu indeplinesc conditiile de documente justificative, se apreciaza ca tranzactiile inscrise in facturile mentionate nu au avut loc, avand in vedere ca nu s-a putut proba provenienta bunurilor la furnizor.

In conditiile in care documentele in baza carora au fost decontate aceste sume, nu au calitatea de documente justificative, rezulta ca in perioada martie -iunie 2012, administratorul societatii X SRL a ridicat bani din casieria unitatii si a efectuat plati din contul de disponibil in banca pentru diverse aprovizionari insa fara a proba ca banii au fost cheltuiti in folosul societatii.

Astfel, organele de inspectie fiscala apreciaza ca aceste sume reprezinta o parte din profitul net realizat din anii precedenti si insusit de asociati fara a calcula impozit pe veniturile din dividende.

In consecinta, suma de ... lei a fost stabilita ca si dividende distribuite catre asociatii persoane fizice ai contribuabilului si a fost determinat impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar in suma de ... lei pentru anul 2012 , respectiv ... lei X 16% = ... lei.

b) Asa cum s-a prezentat in detaliu la capitolele Impozit pe profit si TVA,

SC X SRL a inregistrat in contabilitate achizitii de bunuri de la SC CDSRL in valoare totala de ... lei.

Contravaloarea acestor achizitii a fost decontata astfel:

- total plati prin casa ... lei
- ... lei prin compensare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se probeaza realitatea tranzactiilor dintre SC X SRL si SC CDSRL, intrucat nu s-a probat provenienta acestora.

In concluzie, documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate nu indeplinesc conditiile de documente justificative. Organele de inspectie fiscala apreciaza ca tranzactiile inscrise in facturile de achizitii de la SC CDSRL nu au avut loc.

Prin urmare, in conditiile in care documentele in baza carora a fost decontata suma de ... lei, nu au calitatea de documente justificative, rezulta ca in perioada februarie- martie 2014, administratorul societatii X SRL a ridicat bani din casieria unitatii, pentru diverse aprovizionari insa fara a demonstra ca banii au fost cheltuiti in folosul societatii.

Astfel, organele de inspectie fiscala apreciaza ca aceste sume reprezinta o parte din profitul net realizat din anii precedenti si insusit de asociati fara a calcula impozit pe veniturile din dividende.

In consecinta, suma de ... lei a fost stabilita ca si dividende distribuite catre asociatii persoane fizice ai contribuabilului si a fost

determinat impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar in suma de ... lei pentru anul 2014 , respectiv ... lei X 16% = ... lei.

c) Asa cum s-a prezentat in detaliu la capitolele Impozit pe profit si TVA , SC X SRL a inregistrat in contabilitate achizitii de bunuri si servicii de la TD I.I. in perioada ianuarie- noiembrie 2015, în valoare totala de ... lei din care valoarea fără tva în suma de ... lei si tva în suma de ...lei.

O parte din bunurile achizitionate de la TD Intreprindere Individuala au fost revandute furnizorului, in perioada octombrie-decembrie 2015, in valoare totala de ...lei, din care valoarea fara tva in suma de ...lei si tva in suma de ...lei.

Contravaloarea acestor achizitii a fost decontata astfel:

- total plati prin casa = .. lei;
- total plati prin banca = .. lei
- suma de ... lei a fost stinsa prin compensare intre cei doi contribuabili.

Intrucat documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate nu indeplinesc conditiile de documente justificative, organele de inspectie fiscala apreciaza ca tranzactiile inscrise in facturile de achizitii de la TD I.I. nu au avut loc, avand in vedere ca nu s-a putut proba provenienta bunurilor la furnizor.

Prin urmare, in conditiile in care documentele in baza carora au fost decontate aceste sume, nu au calitatea de documente justificative, rezulta ca in perioada ianuarie-decembrie 2015, administratorul societatii X SRL a ridicat bani din casieria unitatii si a efectuat plati din contul de disponibil in banca pentru diverse aprovizionari inasa fara a demonstreza ca banii au fost cheltuiti in folosul societatii.

Astfel, organele de inspectie fiscala apreciaza ca aceste sume reprezinta o parte din profitul net realizat din anii precedenti si insusit de asociati fara a calcula impozit pe veniturile din dividende.

In consecinta, suma de .. lei a fost stabilita ca si dividende distribuite catre asociatii persoane fizice ai contribuabilului si a fost determinat impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar in suma de ... lei pentru anul 2015 , respectiv ... lei X 16% = ... lei

d) Asa cum s-a prezentat in detaliu la capitolele Impozit pe profit si TVA , SC X SRL a inregistrat in contabilitate achizitii de bunuri si servicii de la SC CF SRL, in perioada 2014/2015, în valoare de ... lei, inclusiv tva.

Modul de decontare a fost urmatorul:

- total plati prin casa = ... lei
- diferența a fost stinsa prin compensare.

Prin urmare, în condițiile în care documentele în baza cărora au fost decontate aceste sume, nu au calitatea de documente justificative, rezulta că în perioada ianuarie-decembrie 2015, administratorul societății X SRL a ridicat bani din casieria unității pentru diverse aprovizionări însă fără a demonstra că banii au fost cheltuiți în folosul societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală apreciază că aceste sume reprezintă o parte din profitul net realizat din anii precedenți și însușit de asociați fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

În consecință, suma de ... lei a fost stabilită ca și dividende distribuite către asociații persoane fizice ai contribuabilului și a fost determinat impozitul pe

veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în suma de ... lei pentru anul 2015, respectiv ... lei $\times 16\% = \dots$ lei

Astfel, în timpul inspecției fiscale, s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe dividende cu suma de ... lei, stabilindu-se impozit pe dividende suplimentar în suma de ... lei.

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe dividende persoane fizice aferent anilor fiscali 2012, 2013 și 2014 s-au calculat majorări de întârziere de la 26.01.2013 și până la 31.12.2015 în suma de ... lei.

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar aferent anului fiscal 2015 în suma de 86.880 lei nu s-au calculat accesorii de întârziere, termenul scadent pentru această sumă fiind 25.01.2016, termen de la care organul fiscal teritorial va proceda la calcularea accesoriilor de întârziere.

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe dividende persoane fizice aferent anilor fiscali 2012, 2013 și 2014 s-au calculat penalități de întârziere de la 26.01.2013 și până la 31.12.2015, în suma de ... lei.

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar aferent anului fiscal 2015 în suma de ... lei nu s-au calculat accesorii de întârziere, termenul scadent pentru această sumă fiind 25.01.2016, termen de la care organul fiscal teritorial va proceda la calcularea accesoriilor de întârziere.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se reține în următoarele:

Societatea X SRL - în faliment CUI ..., ..., are sediul ..., jud.Hunedoara.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat obligațiile fiscale suplimentare, în condițiile în care petenta nu a respectat reglementările legale privind justificarea deductibilității cheltuielilor și a deducerii taxei pe valoarea adăugată, iar

argumentele prezentate la contestație nu sunt susținute de documente justificative care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, urmare a inspecției fiscale parțiale desfășurată la SC X SRL, s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ...lei, după cum urmează:

- impozit profit = ... lei;
- majorări impozit pe profit = ... lei;
- penalități impozit pe profit = ... lei;
- tva = ... lei;
- majorări tva = ... lei;
- penalități tva = ... lei;
- impozit dividende = ... lei;
- majorări impozit dividende = ... lei;
- penalități impozit dividende = ... lei,

din care societatea X SRL contestă suma de ... lei, după cum urmează:

- impozit profit = ... lei;
- majorări impozit pe profit = ... lei;
- penalități impozit pe profit = ... lei;
- tva = ... lei;
- majorări tva = ... lei;
- penalități tva = ... lei;
- impozit dividende = ... lei;
- majorări impozit dividende = ... lei;
- penalități impozit dividende = ... lei;

Organele de inspecție fiscală au consemnat, în actul administrativ încheiat, că în perioada supusă verificării, au fost derulate tranzacții comerciale cu diferite societăți inactive și/sau societăți pentru care s-au primit răspunsuri prin care aceștia declară că nu au efectuat livrări către SC X SRL.

Urmare a analizării comportamentului fiscal al acestora, extras din baza de date ANAF-INFOPC, organele de inspecție fiscală concluzionează următoarele trăsături comune pentru aceste societăți:

- au un comportament specific de tip fantomă, în sensul că sunt declarați inactivi, insolvabili, radiați, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale;
- nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe;
- nu funcționează la domiciliu sau sediu declarat;
- mai multe societăți partenere au același sediu social, fiind reprezentate de aceeași persoană în calitate de împuternicit;
- pentru unele societăți au fost întocmite plângeri penale urmare a controalelor încrucisate efectuate de organele de inspecție fiscală sau ale constatările inspectorilor antifraudă, ceea ce demonstrează comportamentul fraudulos al acestor societăți.

- nu declară nicio livrare către SC X SRL, deși unele dintre ele au depuse la organul fiscal teritorial Declarații 394;
- nu declara în veniturile din bilanț baza din aceste facturi tranzacționate cu SC X SRL.

În susținerea contestației, petenta motivează prin citate din hotărârile Curții de justiție Europene că societatea avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor deoarece achizițiile sunt pe deplin justificate și întemeiate, fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea tot în lumina dreptului Uniunii Europene petenta arată că un comportament fiscal presupus inadecvat din partea partenerilor comerciali nu se poate imputa societății și nu indica participarea societății într-un circuit fictiv din punct de vedere economic și ca urmare are drept de deducere a TVA și a cheltuielilor la impozitul pe profit.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor:

“(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.”,

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

„(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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 lit.f):

“(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;”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența

contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Respectiv, sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2... pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și pentru care sunt prezentate documente justificative.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

În concluzie, potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

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

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

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

În concluzie, se reține că înregistrările în contabilitate a operațiunilor economico - financiare și prezentarea fidelă a acestora se realizează în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, care trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Aceste documente trebuie să fie în concordanță cu modul de desfășurare a activității, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, iar în contabilitate operațiunile sau tranzacțiile vor fi înregistrate cu respectarea fondului economic al acestora.

De asemenea, se reține că, în categoria veniturilor care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil, respectiv rezultatului fiscal, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Referitor la achizițiile de la furnizori cu un comportament fiscal neconform și care nu recunosc tranzacțiile cu petenta, în speță este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în soluționarea în Recurs în interesul legii, 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 persoane 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 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, mai sus citate.

Astfel, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, 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:

“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 inactive, care nu pot

fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea X SRL, nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.

Astfel, în condițiile în care contestatoarea nu demonstrează cu documente justificative afirmațiile consemnate în contestația formulată, trebuie invocat și faptul că potrivit principiilor contabile care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile ale societății, respectiv, principiul prudenței și al contabilității de angajamente, se reține că modalitatea de aplicare a principiilor contabile este definită clar în reglementările contabile armonizate cu directivele europene. Acestea nu pot fi interpretate și aplicabile într-o manieră proprie cu consecința efectuării unor înregistrări care afectează masa impozabilă a exercițiului financiar. Aplicarea principiului prudenței implică recunoașterea în contul de profit și pierdere a profitului realizat la data bilanțului contabil, recunoașterea veniturilor apărute în exercițiul curent sau în cursul exercițiului precedent chiar dacă acestea devin evidente între data bilanțului contabil și data întocmirii acestuia.

Petenta nu a prezentat în susținere alte documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu furnizorii săi, furnizori care nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu societatea X SRL, sunt declarați inactivi, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie. De asemenea, nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că achizițiile sunt efectuate de la furnizori care își îndeplinesc toate obligațiile legale referitoare la declararea și impunerea veniturilor realizate.

În drept, în ceea ce privește materia taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134 alin. (1) – (3) și art.134¹ alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

“Art. 134 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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Art. 134¹ 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,,.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se prevede :

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

De asemenea, potrivit art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Codul fiscal la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, aceasta reprezentând data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1), adică data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

De asemenea, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui art.145, se prevede că:

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

a) operațiuni taxabile;”.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

- b) data emiterii facturii;
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. ..., după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. ..., ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. ..., ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. ..., precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. ..., ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. ... sau ...¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;
- m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;
- n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, (...)
- o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;
- p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Coroborând aceste prevederi legale cu cele de la pct. 45 alin. (2) și pct. 46 alin.(1) lit.a) din H.G.nr.44/2... privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că:

“45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială”.

De asemenea trebuie invocate și prevederile OMFP nr. 3596 din 19 decembrie 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, care prevede:

„ART. 1 Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.

ART. 2 În vederea îndeplinirii obligației prevăzute la art. 1, se aprobă modelul și conținutul formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 3 Formularul prevăzut la art. 2 se completează și se depune conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2, iar condițiile ce trebuie respectate de către fișierul XML pentru depunerea electronică a declarațiilor sunt prevăzute în anexa nr. 3.

ART. 4 Formularul prevăzut la art. 2 se gestionează conform procedurii prevăzute în anexa nr. 4.”,

iar în ANEXA 2 - INSTRUCȚIUNI de depunere și completare a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, se precizează:

1. Declarația se completează și se depune de către:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. ... din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, și care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) și alin. (7) din Codul fiscal, pentru operațiuni impozabile în România, conform art. 126 alin. (1), și taxabile cu cota prevăzută de lege. Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă pentru care, conform titlului VI al Codului fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost emise în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea "taxare inversă" și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare;

b) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. ... din Codul fiscal, care realizează în România, de la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, achiziții de bunuri sau servicii taxabile cu cota prevăzută de lege.

Declarația trebuie să conțină toate facturile care au fost primite în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea "taxare inversă" și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare.", iar conform procedurii prevăzute în ANEXA nr.4 PROCEDURA de gestiune a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", cod MFP 14.13.01.02/f, se precizează:

„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.

4.6. Informațiile din declarațiile informative vor fi păstrate în baza de date pe o perioadă de 5 ani fiscali din anul depunerii declarației. După trecerea perioadei de 5 ani, informațiile vor fi arhivate și, la cerere, vor fi puse la dispoziția structurilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală menționate la pct. 4.5.”

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Astfel, se reține 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

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

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă,

putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea necesității respectivelor achiziții pentru realizarea operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv jurisprudența din deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii, iar recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Mai mult, trebuie menționat și faptul că:

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2.../112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;
- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2.../112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;
- Directiva 2.../112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;
- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să

demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, 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, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

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

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune 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 raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, se reține că obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În drept, în ceea ce privește materia impozitului pe dividende, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la art. 7 alin. 1 pct. 12 și art. 67, alin. 1, arată:

“ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

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 persoana juridică;

ART 67

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

La art.11 alin.(1) din același act normativ se prevăd următoarele:

"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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate."

De asemenea, la pct. 57 din ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți

trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, în baza principiului prelevanței economicului asupra juridicului, ridicarea sume de către administratori/asociați poate fi reconsiderată astfel încât să reflecte conținutul economic al unor astfel de operațiuni (ridicare de dividende), în condițiile în care nu există nicio justificare dovedită cu documente.

Prin urmare la tratarea sumelor drept dividende, organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere faptul că ridicarea acestora din casieria unității este condiționată de existența documentelor contabile de justificare a plăților.

Se reține că administratorul societății petente a ridicat sume bani din casieria unității pentru diverse aprovizionări, însă având în vedere faptul că documentele în baza cărora au fost decontate sumele ridicate nu au calitatea de documente justificative, nu se poate demonstra că bani au fost cheltuiți în folosul societății.

Se reține că petenta nu face nicio mențiune cu privire la acest capăt de cerere, nu aduce niciun argument în susținere, contrar dispozițiilor art.269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale, cu privire la impozitul pe dividende.

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 cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine 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, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Referitor la accesoriile (dobânzi si penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit, TVA și impozit pe dividende contestate, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare

Se reține că petenta nu contestă modul de calcul al accesoriilor calculate de organele de inspecție fiscală, susținând doar ca debitele sunt stabilite nelegal.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus și conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” (accesoriul urmează

principalul), accesoriile calculate de inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea petentă.

Totodată, invederăm faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, urmare a celor constatate, au întocmit și înaintat Tribunalului Hunedoara o sesizare penală împotriva d-lui Spilică Ioan, în calitate de administrator al societății X SRL, cu privire la tranzacții desfasurate de petenta cu societati comerciale care nu au avut un comportament fiscal adecvat, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut realitatea operațiunilor comerciale, neacordand deductibilitate atât cheltuielii cu achiziția mărfurilor și serviciilor, cât și TVA aferentă și considerând plățile efectuate de petenta către furnizori, ca fiind o parte din profitul net realizat din anii precedenți și însușit de asociați, fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

În soluționarea acestei plângeri penale ce a făcut obiectul Dosarului nr. .../2016, a fost dată Ordonanța din data de 01.02.2019 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, de clasarea cauzei față de suspectul mai sus indicat, definitivă prin neatacare, din care cităm:

“Prin ordonanța din 24.08.2016 în cauză s-a dispus începerea urmăririi penale pentru săvârșirea infracțiuni de evaziune fiscală prevazute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2..., constând în aceea că numitul Spilică Ioan, în calitate de asociat unic al SC X SRL , a înregistrat cheltuieli nereale în baza unor facturi fictive emise de mai multe societăți(...). Prin înregistrarea cheltuielilor nereale menționate mai sus SC X SRL s-a sustras de la plata unui impozit pe preofit în sumă de ... lei și a unui TVA în sumă de ... lei (aspecte consemnate prin procesul verbal nr. .../22.06.2016)

Din cercetările efectuate în baza de date DEPABD a rezultat faptul că numitul SI - CNP ... a decedat la data de 29.08.2018, motiv pentru care se va dispune clasarea cauzei în baza art. 16 al.1 lit f C.p.p ”

Având în vedere faptul că în cauză intervenit unul din cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale, rezultă că necesitatea respectării normelor legale fiscale de către petentă este imperativă, iar în lipsa prezentării de către aceasta în motivarea contestației a unor înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme starea de fapt constatată de Inspecția Fiscală, pretențiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta vreme cât în etapa procesual penală nu a mai avut loc administrarea probelor, prin care exista și probabilitatea să se confirme varianta petentei.

Astfel, având în vedere că în speță au existat unele indicii de fictivitate, că nu s-au depus declarații informative și/sau decontul de TVA, trebuie reținut faptul că practicile abuzive referitoare la situațiile artificiale sunt sancționate, inclusiv, de deciziile Curții Europene de Justiție. Astfel, în cazul Halifax 255/02, CEJ constată că, citez:

„Atunci când o persoană sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoare adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive”.

De asemenea, Curtea a subliniat faptul că:

„nimeni nu are dreptul de a exploata dispozițiile comunitare în mod fraudulos și abuziv”.

Totodată și Hotărârea Curții (camera a treia), dată în cauza C 653/2011 la 20.06.2013, în ceea ce privește înregistrarea facturilor generatoare de TVA deductibil care au ca obiect achiziții/prestări de servicii în baza unor contracte, reține că acestea pot să nu fie luate în considerare dacă se constată că nu reflectă o realitate economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, în speță fiind vorba de lanțul format din furnizorii inițiali menționați:

„43. Dat fiind că situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor și pentru a respecta cerințele de securitate juridică, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

44. Cu toate acestea, poate să se dovedească uneori că anumite prevederi contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a operațiunilor.

45. Aceasta ar fi situația în special în cazul în care s-ar dovedi că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial care nu corespunde realității economice și comerciale a operațiunilor.

46. Astfel, Curtea a considerat în mai multe rânduri că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de A șasea directivă (a se vedea Hotărârea Halifax, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată) și că principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (a se vedea Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 28, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 51, și Hotărârea din 12 iulie 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 35).

52. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima-a patra întrebare că prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru

identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă. Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, aspect a cărui apreciere revine instanței naționale. Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară: Prevederile contractuale, chiar dacă constituie un element care trebuie luat în considerare, nu sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului unei „prestări de servicii” în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai ... privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000. Se poate face abstracție de acestea în special în cazul în care se dovedește că nu reflectă realitatea economică și comercială, ci constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal”.

De asemenea, aceste aspecte sunt susținute și de Înalta Curte de Casație și Justiție, care prin Decizia nr. 5679/2013 stabilește că:

„nu pot fi luate în considerație tranzacțiile derulate de societăți comerciale cu diferiți furnizori care nu declară livrările efectuate către aceasta, neputând fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, stabilindu-se faptul că societate comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), art.... alin.(9), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Codul fiscal”

Prin practicarea acestor activități, modalitatea de derulare a operațiunilor comerciale implicate și modalitatea de înregistrare a acestora în evidența financiar contabilă, agentul economic verificat a încălcat inclusiv dispozițiile OMFP nr 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Credibilitatea. Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie și credibilă. Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Pentru a fi credibilă, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta fie și-a propus să le reprezinte, fie este de așteptat, în mod rezonabil, să le reprezinte. Pentru ca informația să prezinte credibil evenimentele și tranzacțiile pe care își propune să le reprezinte, este necesar ca acestea să fie contabilizate și

prezentate în concordanță cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică, potrivit pct. 46 din prezentele reglementări”.

De asemenea, învederăm petentei, referitor la 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, Î.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 cerințele 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.”

În speță, petenta nu s-a prevalat de argumente potrivit cărora societățile furnizoare enumerate ar fi achitat TVA încasată în cadrul raporturilor contractuale angajate de aceasta, în baza facturilor emise, astfel încât nu poate fi considerată relevantă jurisprudența CJUE invocată în contestație, cu atât mai mult cu cât petenta nu a dovedit în cauză că ar fi depus minime diligențe pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond prevăzute în lege pentru deducerea TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la argumentele contestatarei, se rețin următoarele:

La data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

“Directiva 2.../112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2... privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.

De asemenea, se rețin în speță paragrafele nr.35, 36, 37, 38, 39, 40, 43 și 44 din cuprinsul cauzei C-101/2016 – Paper Consult, care precizează:

„35. Referitor la dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un

principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 28, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37).

36. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2.../112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38).

37. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).

38. 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 2.../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).

40. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2.../112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

43. De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor

abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2.../112, iar justitiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudenta citată).

44. În ceea ce privește reglementarea națională în cauză în litigiul principal, reiese din elementele prezentate Curtii că aceasta are ca obiectiv să combată fraude privind TVA-ul, sancționând, prin refuzul dreptului de deducere, un comportament care poate contribui la întârzierea detectării unei astfel de fraude sau, cel puțin, a neplătii TVA-ului de către contribuabili care nu îndeplinesc obligațiile declarative prevăzute de lege, care se sustrag de la controlul fiscal prin declararea unor informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale să îl identifice sau cu privire la care autoritățile fiscale au constatat că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

Totodată, potrivit paragrafelor nr.56, 57 și 59 din Cauza 101/16 – Paper Consult, se reține că:

„56. Deși nedeținerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscriși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57. În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59. Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.”

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, într-o speță similară cu cea a contestatarei, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar

nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

“(...) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, punctul 52).

Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Or, singura obligație a reclamantei constă 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 (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).

(...) Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.

În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.

Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.

(...) Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2.../112 de combatere a fraudei fiscale (...)

Astfel că în speța supusă soluționării nu se poate vorbi despre utilizarea bunurilor achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, contrar susținerilor din contestație.

Simpla afirmație la nivel teoretic, nu este suficientă pentru a constitui o justificare a caracterului deductibil a cheltuielilor reprezentând bunuri și servicii achiziționate. Chiar dacă petenta susține, nu prezintă niciun argument concret, document sau alt înscris din care să justifice caracterul deductibil al acestor cheltuieli și a dreptului de deducere a TVA.

Astfel, așa cum s-a tratat pe larg mai sus în prezenta decizie, susținerile petentei nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care nu au fost prezentate documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, respectiv în documentele contabile, după caz, având în vedere că prevederile legale consemnează foarte clar că documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note, etc.) servesc doar la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico - financiare consemnate în documentele justificative, ori simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au considerat aceste cheltuieli, drept cheltuieli nedeductibile fiscale la calculul profitului impozabil, procedând la majorarea bazei impozabile și calcularea unui impozit pe profit stabilit suplimentar, și având în vedere că X SRL a dedus TVA în condițiile nedeclarării TVA colectată de către societățile furnizoare, organele de inspecție fiscală, nu au acordat drept de deducere TVA aferentă acestora.

În consecință, din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../22.06.2016, pentru suma de ... lei .

Pentru considerentele ce preced și 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 SRL - în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../22.06.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../22.06.2016, pentru suma de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente: ... lei;
- penalități de întârziere aferente: ... lei;
- TVA: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente: ... lei;
- penalități de întârziere aferente: ... lei.
- impozit pe dividende: ... lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente: ... lei;
- penalități de întârziere aferente: ... lei.

- Prezenta decizie se comunică la:

- Expert Insolventa SPRL
- AJFP Hunedoara cu respectarea prevederilor pct.7.6. din O.P.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 Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL,