

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

DECIZIA nr. 266 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L.
din , județul

Cu adresa nr. , înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. , **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. S.R.L.** din , județul , împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P*
..... .

Decizia de impunere nr. din a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. din

S.C. S.R.L. are sediul social în , str. , județul , este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și are codul unic de înregistrare cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- impozit pe profit..... lei;
- taxa pe valoarea adăugată..... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății în data de , iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P Ialomița sub nr.

Contestația a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art.269 alin.(1) lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială în original, seria nr. , pentru avocat

Prin Decizia nr. din 2017, emisă de D.G.R.F.P. Ploiești – Serviciul Soluționare Contestații, soluționarea contestației formulate de **S.C. S.R.L.** a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții cu caracter definitiv pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

În cauză, societatea a formulat plângere împotriva Deciziei nr. emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești, înregistrată la Tribunalul în data de ce a făcut obiectul dosarului nr.

Conform Sentinței Civile nr. din data de , pronunțată de Tribunalul - Sectia Civilă în soluționarea dosarului mai sus menționat, definitivă prin nerecurare, a fost soluționată definitiv cauza privind plângerea formulată de S.C. S.R.L., prin Sentința pronunțată instanța de Contencios Administrativ competența dispunând analiza pe fond a contestației și emiterea unei noi decizii în soluționarea cauzei.

Având în vedere dispozițiile art. 435 din Legea nr.134/2010 și ținând cont de faptul că din analiza înscrisurilor ce constituie dosarul administrativ, instanța constată că nu sunt îndeplinite condițiile suspendării, organele de soluționare a contestațiilor constatând procedura ca fiind îndeplinită, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

„ [...] Din punctul nostru de vedere, concluziile organelor fiscale sunt interpretate extrem de restrictiv și nu reprezintă situația de fapt reală, bazată pe toate documentele prezentate.

Astfel, între noi și societatea SRL a fost încheiat contractul de prestări servicii nr. , fiind emise de către prestator mai multe facturi fiscale. Lucrările au fost prestate și bunurile livrate, astfel că noi am efectuat corespunzător plata acestora. [...].

De asemenea, în legătură cu factura fiscală nr. emisă de firma SRL, s-a reținut același comportament inadecvat. Atâta timp cât comportamentul nostru a fost unul adecvat și de bună-credință, nu puteam fi sancționați de organele fiscale pentru comportamentul inadecvat al partenerului comercial.

Aceleași argumente le aducem și în legătură cu cheltuielile efectuate de noi pentru facturile fiscale nr. și nr.

Toate bunurile cumpărate de la firma SRL [...] au fost livrate de aceasta, înregistrate în evidențele noastre și date în consum, potrivit actelor contabile puse la dispoziția inspectorilor fiscali. [...]

Din păcate, ignorând complet dispozițiile Codului de procedură fiscală, inspectorii fiscali s-au limitat la a reține doar ce s-a menționat pe scurt în unele documente fiscal-contabile.

În opinia noastră, rezultatul controlului fiscal este eronat, fiind încălcate dispozițiile Codului de procedură fiscală privind mijloacele de probă.

Având în vedere faptul că prin jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a statuat că nu cade în sarcina contribuabilului să verifice starea fiscală a furnizorului, [...], considerăm că înregistrarea ca și cheltuială nedeductibilă a amortizării a fost făcută în mod eronat.

În privința TVA-ului și nu numai, organul fiscal de control trebuia să respecte principiul neutralității TVA și să nu inventeze o situație de fapt inexistentă. [...].

Constatarea și măsurile dispuse de AJFP sunt, în opinia noastră, nelegale, și, în consecință nejustificate. Inspectorii AJFP nu au ținut seama de principiile și normele Codului fiscal și Codului de procedură fiscală și nici de regulile instituite de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA.

În opinia noastră, societatea avea dreptul la deducerea TVA, potrivit documentelor contabile prezentate. [...].

Organul fiscal trebuia să cunoască faptul că directivele europene se opun practicilor naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit neregulii, fără ca autoritatea fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare. Persoana impozabilă este exonerată de obligația de a identifica indicii privind presupunerea existenței unor fraude în materie de TVA în sfera emitentului facturii. [...].

Ca urmare, în considerarea argumentelor prezentate, apreciem că actele emise de inspectorii fiscali din cadrul AJFP sunt nelegale, drept care solicităm anularea acestora.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la S.C. S.R.L., s-au stabilit următoarele:

“[...] Perioada inspecției fiscale: – [...].

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, au fost constatate următoarele:

Pentru perioada –

- TVA colectată declarată de operatorul economic - lei [...]
- TVA de plată stabilită de organul de inspecție fiscală - lei
- diferență - lei.

Diferența totală de lei TVA de plată stabilită de organul de inspecție fiscală se compune din:

- lei TVA nedeductibilă [...], aferentă facturii nr. =..... lei [...] emisă de SC SRL [...].

[...] Nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA deoarece furnizorul prestărilor de servicii, respectiv SC SRL este un contribuabil care manifestă comportament fiscal inadecvat, de contribuabil inactiv, [...].

- SC SRL a fost înregistrat ca plătitor de TVA în perioada – , la data de a fost declarat contribuabil inactiv în baza Deciziei nr.

- În urma interogării bazelor de date ANAF se constată că SC SRL nu a avut angajați și nici mijloace de transport [...].

Temeiul de drept:

- au fost aplicate prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 R [...].
- au fost coroborate și prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003[...].
- au fost aplicate și prevederile art.146 alin.1, lit.a din Legea nr.571/1003 R [...]

- lei TVA colectată de organul de inspecție fiscală, aferentă consumului de ulei [...] achiziționat în baza [..].

Uleiul respectiv a fost scos din gestiune în baza Bonului de consum nr. , care nu conține nici un nume și nici o semnătură a persoanelor care au eliberat/primit piesele respective, acest document neavând calitatea de document justificativ, [...]. Mai mult, celelalte piese și subansamble achiziționate conform facturilor emise de SC SRL [...] au fost scoase din evidența contabilă în luna , prin înregistrarea contabilă 455 = 3024, acest consum fiind efectuat în favoarea administratorului/acționarului, operațiunea fiind în fapt asimilată unei livrări de bunuri conform prevederilor art.128, alin.(5) din Legea nr.571/2003 [..].

Temeiul de drept:

- au fost aplicate prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 R [...].
 - au fost aplicate prevederile art.128 alin.(5) lit.a din Legea nr.571/2003 [...] .
- [...] reverificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 [...]

Au fost verificate înregistrările contabile ale următoarelor facturi [...] emise de SC SRL [...]:

- F = lei [...].
- F = lei [...].
- F = lei [...].
- F = lei [...].

Pentru perioada – [..].

Diferența de lei impozit pe profit stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală la actuala reverificare, a fost calculată asupra sumei de lei reprezentând cheltuieli cu alte materiale consumabile înregistrate în ct.3028 în corespondență cu ct.6028. [...].

Pentru perioada –

Actuala inspecție fiscală, reprezintă reverificarea T.V.A. pentru perioada – [..].

Pentru perioada –

- TVA colectată declarată de operatorul economic - lei [...]
- diferența TVA constatată la reverificare față de inspecția fiscală - lei.

Diferența TVA de plată în sumă de lei stabilită de organul de inspecție fiscală, reprezintă TVA colectată în plus de organele de inspecție fiscală pentru bunurile reprezentând piese auto, înregistrate în evidența contabilă în contul 3024 „Piese de schimb”, cu o bază în sumă de 165.955 lei provenind din piesele auto achiziționate de la SC SRL în luna [..].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C S.R.L. are ca obiect principal de activitate " Comerț cu ridicata a băuturilor " - cod CAEN 4634.

Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P a avut ca obiectiv verificarea modului de stabilire, calculare, înregistrare, declarare și virare a obligațiilor privind impozitul pe profit aferent perioadei =..... și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei =..... .

În urma inspecției fiscale generale, au fost stabilite următoarele obligații fiscale:

- lei impozit pe profit stabilit suplimentar ;
- lei TVA stabilită suplimentar

În urma verificărilor efectuate privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de lei (..... lei x 16%).

Diferențele de impozit pe profit au fost calculate ca urmare diminuării cheltuielilor deductibile înregistrate de societate cu suma de lei reprezentând cheltuieli cu alte materiale consumabile fără documente justificative.

De asemenea, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului TVA suplimentară de plată în sumă de lei.

TVA suplimentară în sumă de lei pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere este constituită din:

- lei TVA nedeductibilă aferentă facturii nr. emisă de S.C. SRL, contribuabil ce manifestă comportament fiscal inadecvat de contribuabil inactiv;

- lei TVA colectată suplimentar aferentă consumului de ulei achiziționat în baza facturii nr. , care a fost scos din gestiune în baza unui Bon de consum de nu îndeplinește calitatea de document justificativ;

- lei TVA colectată suplimentar aferentă achiziției de bunuri reprezentând piese auto de la S.C. SRL, consumul de piese fiind efectuat în favoarea administratorului, operațiunea fiind asimilată unei livrări de bunuri.

* Societatea comercială contestă sumele stabilite suplimentar de plată sustinând că, faptul că firma SC SRL a avut un comportament fiscal inadecvat nu poate fi imputat societății comerciale, atâta timp cât la momentul efectuării tranzacțiilor nu a avut cunoștință despre problemele fiscale ale acesteia.

De asemenea, societatea precizează că este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta neregulii și fraude privind TVA-ul, precum și aplicarea de sancțiuni.

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada verificată, rezultă următoarele:

1). Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de și TVA aferentă în sumă de 365 lei

În fapt, în anul S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de lei, reprezentând achiziții cu alte materiale consumabile, respectiv ulei de motor/transmisie, aferente facturii fiscale nr. de la furnizorul S.C. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de lei reprezentând achiziții de ulei de motor/transmisie contrar prevederilor art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care au stabilit un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit datorat în sumă de lei (..... x 16%).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de ulei în condițiile în care uleiul a fost scos din gestiune pe baza unui Bon de consum ce nu îndeplinește calitatea de document justificativ, contrar prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, s-a constatat că, factura de achiziții nr. are înscrisă la furnizor emitent societatea comercială S.C. S.R.L.

Referitor la furnizorul sus-menționat, din consultarea bazei de date a A.N.A.F. și O.N.R.C., s-a constatat că societatea este încadrată ca și contribuabil mic, este inactivă din data de ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative nu a depus declarațiile informative D394 nefiind declarată livrarea aferentă lunii, nu figurează cu forță de muncă angajată și nici nu deține mijloace de transport.

* S.C. S.R.L contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar și TVA aferente achizițiilor de ulei susținând că, faptul că firma care a livrat bunurile a avut un comportament fiscal inadecvat nu îi poate fi imputat societății contestatoare.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Art. 21 – Cheltuieli [...]

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

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

Art. 128 - Livrarea de bunuri [...]

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. [...].

Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile; [...].”

Față de cele prezentate mai sus se reține că, prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a fi deduse, este ca ele **să fie efectuate în interesul direct al activității desfășurate** și să fie justificate cu documente.

De asemenea, pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă consumului de materii prime, persoana impozabilă verificată trebuie să facă dovada că acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile și sunt justificate cu documente.

În cazul de față, în perioada verificată, S.C. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de lei reprezentând achiziții de ulei de motor/transmisie și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, bonuri de consum care să conțină toate elementele prevăzute de lege, respectiv Bonul de consum nr. nu conține nici numele, nici semnătura persoanei care a eliberat sau primit respectivele piese, pentru a justifica scoaterea din contabilitate a uleiului achiziționat, sau orice alte documente care să îndeplinescă calitatea de document justificativ conform art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.145 alin.(2), lit.a) din același act normativ.

De asemenea, la este înregistrată scoaterea din gestiunea cont 3028 numai a sumei de lei, pentru a cărei justificare a fost prezentată bilanța de verificare la conform căreia soldul contului 3028 este 0 (zero).

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a **cerințelor de fond**, cât și a **celor de formă**, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor cu consumul de materii prime și al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, societatea trebuie să facă simultan dovada efectuării acestora în scopul realizării de venituri și să fie justificate cu documente.

Astfel, cheltuielile în sumă totală de lei, au fost corect considerate la control ca nedeductibile fiscal, pentru care contribuabilul datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei și TVA lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere

2). Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului, societatea a dedus eronat TVA aferentă facturii reprezentând “ Lucrări renovare restaurant, hală și depozit conform contract nr. “ emisă de furnizorul S.C. S.R.L. societate cu un comportament fiscal inadecvat.

În materie de TVA sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.45 alin.(2) lit.a) și b) și pct.46 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un document legal, iar achizițiile să fie destinate

utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În cazul analizat, se reține că, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și nici necesitatea acestora în sensul de a demonstra veridicitatea afirmațiilor prin prezentarea de înscrisuri care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte documente corespunzătoare.

Având în vedere că dreptul de deducere a TVA este condiționat de îndeplinirea cumulativă a celor două condiții: să dețină o factură și să justifice prestarea în scopul operațiunilor sale taxabile, în cazul analizat societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor, drept pentru care nu beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Totodată, art.156 alin.(1), alin.(2) și alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal,, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care stipulează:

“ART. 156 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu. [...], coroborate cu cele ale art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada verificată), care precizează:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. [...]

ART. 7 – [...] (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că 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.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în vederea justificării TVA dedusă în sumă de lei societatea nu a prezentat la dosarul contestației documente și argumente, dovezi sau justificări în plus, fata de cele prezentate la data controlului, în susținerea aspectelor contestate.

De asemenea, în ceea ce privește furnizorul prestărilor de servicii, respectiv S.C. S.R.L. s-a constatat că societatea manifestă comportament fiscal inadecvat de contribuabil inactiv din data de, nu a declarat livrarea prestărilor de servicii în declarația informativă D394, nu își îndeplinește obligațiile declarative, nu a avut angajați și nici nu deține mijloace de transport.

De asemenea, S.C. S.R.L. face obiectul dosarului penal al Parchetului de pe lângă Tribunalul

Întrucât societatea contestată nu a adus elemente în susținerea contestației, potrivit doctrinei, se reține că a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în

justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Achizițiile de servicii de la S.C. S.R.L. înregistrate în evidența contabilă de către SC SRL reprezintă operațiuni care disimulează realitatea astfel încât în conformitate cu prevederile art.11 alin.1) din Codul fiscal, nu au fost luate în considerare aceste tranzacții.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, "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.[...]."

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Acordarea dreptului de deducere a TVA se face având în vedere factura de achiziție, ca document principal pentru dovedirea provenienței bunurilor și serviciilor.

Art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

Așadar, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui bun nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic.

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

Potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

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

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 și art.4 din Directiva aVI-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

La anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestată în relația cu furnizorul S.C. S.R.L., organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare în perioada analizată), din care cităm :

"Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere

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

Art. 105. - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă fiscal taxa pe valoarea adăugată în sumă de 77.419 lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere

3). Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei cu lei mai mult față de TVA colectată înregistrată de societatea comercială.

Diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezintă TVA colectată în plus aferentă facturilor fiscale nr., nr. și nr. în valoare totală de lei din care TVA în sumă totală de lei, prin care au fost achiziționate piese auto de la S.C. S.R.L., contabilizate în contul 3024 „piese de schimb”.

Prin nota contabilă nr., societatea efectuează operațiunea de închidere a contului 3024, prin articolul contabil 455=3024.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că operațiunea de închidere a contului contabil, prin articolul contabil 455=3024 intra în sfera de aplicare a TVA, constituie o livrare de bunuri efectuată în favoarea administratorului.

Având în vedere cele prezentate anterior, conform prevederilor art. 128 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au **colectat taxa pe valoarea adăugată** în sumă totală de lei, stabilind această sumă ca **taxă suplimentară de plată**.

* Societatea susține că nu avea obligația colectării TVA întrucât toate bunurile cumpărate de la S.C. S.R.L. au fost livrate de aceasta, înregistrate în evidențele contabile și date în consum.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ **Art. 126 - Operațiuni impozabile**

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); [...].*

Art. 128 - Livrarea de bunuri

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...].*

(5) *Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. [...].”*

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **lei** aferentă consumului de piese de schimb efectuate în favoarea administratorului întrucât:

Potrivit art. 128 alin.(5) din Codul fiscal, reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Mai mult, având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme a respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA.

Prin urmare, se reține că, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Or din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că suma de 165.955 lei a fost înregistrată în evidența contabilă a contului 3024 „Piese de schimb”, iar prin Nota Contabilă nr. 18/28.02.2011, societatea efectuează operațiunea de închidere a contului 3024, prin articolul contabil 455=3024.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de 39.829 lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

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

DECIDE:

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

- impozit pe profit..... lei;

- taxa pe valoarea adăugată..... lei.

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

DIRECTOR GENERAL