



D E C I Z I A nr. 196 din 2016

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. din ..., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2016.

D.G.R.F.P. Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. HDG AIF .../...2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2016, asupra contestației depusă de S.C. X S.R.L., cu sediul în ..., ..., C.I.F. ..., reprezentată de dl. W, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. HDG_REG .../...2016.

S.C. X S.R.L. din ..., contestă Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura dl. W, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, a fost comunicată societății în dată de 15.02.2016, potrivit celor menționate în adresa nr. HDG_AIF .../...2016, anexată în copie la dosarul contestației.
- Contestația formulată de S.C. X S.R.L. din ..., a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara, sub nr. HDG_REG .../...2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. susține următoarele:

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

Petenta arată că impozitul pe profit a fost stabilit de organele de control în urma analizării de către acestea a achizițiilor de bunuri de la S.C. M... O... D... S.R.L. din ... din perioada 01.07.2014 - 31.12.2014, precum și a declarațiilor depuse de această societate.

Astfel, organele de control au reținut că societatea din ... nu a mai avut angajați după data de 01.07.2014, și nu mai avea cum să livreze către petentă bunurile menționate în facturile de livrare emise, astfel că, documentele înregistrate în evidența contabilă a petentei nu au calitatea de documente justificative, deoarece nu reflectă operațiuni reale.

Contrar celor reținute de organele de control, petenta susține că trebuie observat că dreptul de deducere a cheltuielilor cu achiziția de mărfuri nu îi poate fi refuzat, întrucât mărfurile achiziționate de la societatea din ... au intrat efectiv în gestiunea petentei, fiind întocmite note de recepție, între acestea și facturile fiscale verificate de organele de control, pe de o parte, și declarațiile 394 privind achizițiile, depuse de petentă la organul fiscal, pe de altă parte, existând o deplină concordanță.

În aceste condiții, facturile de achiziție au calitatea de documente justificative pentru înregistrarea lor în contabilitatea petentei, cheltuielile fiind deductibile fiscal conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 (act normativ în vigoare la momentul începerii controlului fiscal, având în vedere și perioada supusă controlului fiscal), întrucât bunurile achiziționate prin facturile de achiziție corespund obiectului de activitate autorizat și au fost vândute la prețuri mai mari decât cele de achiziție, iar profitul astfel obținut a fost declarat organului fiscal și au fost achitate impozitele aferente.

Aspectele reținute de organele de control privind deficiențele constatate la fumizorul de mărfuri S.C. M... O... D... S.R.L. nu au relevanță în ce privește petentă, deoarece nu a cunoscut și nici nu trebuia să cunoască neregulile respective, răspunderea pentru acestea revenind în totalitate fumizorului de mărfuri.

Pe de altă parte, conform art.6 alin.(2) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, răspunderea pentru documentele justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, revine în primul rând persoanelor, care le-au întocmit, vizat și aprobat.

Astfel, petenta consideră că nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar și, pe cale de consecință, nu datorează nici accesoriile aferente acestuia.

I.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;

Petenta susține că nici aceasta nu este datorată, astfel că nu sunt datorate nici accesoriile aferente, invocând următoarele:

a) În ce privește suma de ... lei, TVA aferentă facturilor provenind de la S.C. M... O... D... S.R.L. și S.C. N... I... D... S.R.L., despre care s-a reținut că nu sunt plătitoare de TVA, petenta preciză că revine asupra poziției exprimate cu ocazia discuției finale anterioare emiterii deciziei de impunere și nu mai este de acord să o achite, deoarece

facturile emise de furnizorii respectivi sunt purtătoare de TVA și nu a cunoscut împrejurarea că societățile respective nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Este de menționat în acest sens că nicio dispoziție legală nu impune beneficiarului livrărilor de bunuri să verifice dacă partenerul de afaceri este plătitor de TVA, dacă este activ sau nu, ori dacă există sau nu.

Prin mai multe decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (de exemplu, cauza C-277/14 PPUH Stehcemp împotriva Poloniei, cauza C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David) s-a decis că destinatarul bunurilor beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă, care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin informațiile necesare la identificarea persoanei, care a întocmit facturile pentru bunurile livrate și a naturii respectivelor bunuri (prima decizie). Prin a doua decizie s-a statuat de către instanța comunitară că nu poate fi refuzat dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor, pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere, avea calitatea de persoană impozabilă, și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată.

Deciziile instanței comunitare au consacrat și principiul, potrivit căruia nu poate fi refuzat dreptul de deducere al unui contribuabil pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiune a invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (a se vedea în acest sens și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene din 06.12.2012 în cauza Bonik EOOD împotriva Bulgariei).

b) În ce privește TVA aferentă livrărilor de bunuri de la furnizorul S.C. M... O... D... S.R.L. din perioada iulie-decembrie 2014, rămân valabile argumentele de mai sus, întrucât petenta susține că nu a cunoscut și nici nu aveam cum să cunoască neregulile existente la acest furnizor, motiv pentru care dreptul de deducere nu îi poate fi refuzat.

Potrivit art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, acest moment intervenind la data livrării bunurilor conform art.134¹ alin.(1) teza 1 din Legea nr. 571/2003.

Câtă vreme bunurile consemnate în toate facturile în litigiu i-au fost livrate efectiv, petenta susține că la momentul livrărilor a devenit exigibilă taxa, și există note de recepție aferente acestora, între toate aceste documente și declarațiile 394 de achiziție depuse de petentă la organul fiscal existând concordanță, dreptul de deducere l-a exercitat în mod legal conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003, conform căruia orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Această condiție legală este îndeplinită câtă vreme bunurile livrate prin facturile în litigiu au fost vândute la prețuri mai mari decât cele de achiziție.

Pentru aceste motive, petenta solicită admiterea contestației formulate.

În drept, petenta invocă prevederile art.21 alin.(1), art.134¹ alin.(1) teza 1, art.145 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003, art.6 alin.(2) din Legea

nr. 82/1991.

În probațiune, petenta anexează, în copie certificată notele de recepție aferente facturilor fiscale verificate de organele de control, precum și declarațiile 394 aferente achizițiilor bunurilor consemnate în facturile respective.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, au constatat următoarele:

S.C. X S.R.L. din ... , are obiectul de activitate declarat „Comerț cu ridicată al produselor cosmetice și de parfumerie” – cod CAEN 4645.

Urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate în perioada ianuarie 2012 – septembrie 2015 între unitatea verificată și S.C. M... O... D... S.R.L. ..., s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrări de bunuri pe teritoriul României, în sensul că S.C. X S.R.L. a declarat prin Declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României – cod 394, operațiuni de achiziții de bunuri de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., iar aceasta nu a declarat în totalitate operațiunile de livrare către S.C. X S.R.L. – anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

În vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat informații directe de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., cu adresa nr.../...2016, adresă care a fost returnată de CN Poșta Română cu mențiunea „*destinatar mutat*”.

II.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

II.1.1. Cu privire la cheltuiala reprezentând costul mărfii vândute aferente achizițiilor de marfă de la S.C. M... O... D... S.R.L., în perioada 01.07 – 31.12.2014;

În perioada iulie – decembrie 2014 S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 24 facturi emise de S.C. M... O... D... S.R.L., în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând produse cosmetice, facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă prin art. contabil % 371, 4426 = 401 – anexa 2 la raportul de inspecție fiscală.

S.C. X S.R.L. concomitent cu vânzarea bunurilor achiziționate de la S.C. M... O... D... S.R.L. a descărcat și gestiunea de marfă, înregistrând în debitul contului 607 “Cheltuieli privind mărfurile” suma de ... lei (... lei - ... lei).

Contravaloarea facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. a fost preluată în jurnalele TVA de cumpărări, în Deconturile de TVA și în balanțele de verificare întocmite pentru perioada iulie – decembrie 2014 de către S.C. X S.R.L.

Din fișa contului 401 „Furnizori” analitic M... O... D... S.R.L., rezultă că facturile emise de S.C. M... O... D... S.R.L. au fost achitate în numerar.

Din baza de date A.N.A.F. rezultă că dna. V... T... L... a deținut certificat digital pentru depunerea electronică a declarațiilor.

În vederea clarificării neconcordanțelor apărute în Declarația 394 s-a luat legătura telefonic cu această persoană care a comunicat că în baza unei procuri dată de administrator a depus declarații, dar că nu a condus evidența contabilă și nu poate pune la dispoziție documentele solicitate.

Dna. V... T... L... a comunicat numărul de telefon al dnei. K... G... M..., administrator și asociat unic al S.C. M... O... D... S.R.L., număr la care administratorul nu a răspuns la apelurile inspectorilor fiscali.

Din baza de date A.N.A.F. rezultă că unitatea are un comportament atipic, respectiv S.C. M... O... D... S.R.L. nu a depus:

- Situații financiare anuale pentru anul 2014;
- Declarația privind impozitul pe profit – cod 101 pentru anul 2014;
- Declarația informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394 pentru anul 2014;
- Deconturile de TVA pentru perioada iulie – decembrie 2014;
- Declarația 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor angajate numai până la 30.06.2014, și a depus declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului cod 100 cu sume zero numai la trimestrul I și II 2014.

Analizând cele arătate mai sus rezultă că furnizorul de bunuri după data de 01.07.2014 nu a mai avut angajați și nu avea cum să livreze către S.C. X S.R.L. bunurile menționate în facturile de livrare emise, astfel că documentele înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă deoarece nu reflectă operațiuni reale.

Pe cale de consecință și costul mărfii vândute reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și :

„cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...”

În vederea stabilirii cuantumului impozitului pe profit datorat ca urmare a majorării nejustificate a cheltuielilor de exploatare, organele de inspecție fiscală au aplicat următoarele prevederi legale:

- art.94 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...).”

- art.7 alin.(2) prevede că:

„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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

- pct.91.4 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art.67 din Codul de procedură fiscală.”

- art.64 și 65 din Codul de procedură fiscală care arată că:

„Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile: Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

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

În timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

“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”, organele de control au majorat masa profitului impozabil la data de 31.12.2014, cu suma de ... lei și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra masei profitului impozabil (... lei cheltuieli nedeductibile x 16%).

În drept, organele de inspecție fiscală au menționat prevederile:

- art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care prevede 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”,

coroborat cu pct.44 din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se stipulează că:

“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...”,

și ale pct.2 alin.(2) din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile prevăzute prin OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, care prevede că:

“...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”.

- art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil:

“cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...”

- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Urmare a celor arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1), s-a majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei pentru anul 2014 și s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x16%).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din O.G. 92/2003, republicată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 25.03.2015 - 05.02.2016 - anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

II.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

II.2.1. Cu privire taxa pe valoarea adăugată dedusă înscrisă în facturile emise de S.C. N... I... D... S.R.L. și S.C. M... O... D... S.R.L., societăți neplătitoare de TVA;

S.C. X S.R.L., în lunile noiembrie 2014 și ianuarie 2015, a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor nr...., .../...2014, .../...2015, .../...2015 emise de S.C. N... I... D... S.R.L. ..., contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA la data emiterii facturilor, așa cum rezultă din baza de date A.N.A.F. – anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea unitatea verificată a dedus TVA, în perioada februarie – martie 2015, în sumă de ... lei aferentă facturilor nr...., .../...2015, ..., .../...2015 emise de S.C. M... O... D... S.R.L., contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA la data emiterii facturilor, așa cum rezultă din baza de date A.N.A.F. – anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

Prin deducerea TVA în sumă de ... lei de la societății comerciale neplătitoare de TVA au fost încălcate prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

- art.155 “(5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: ...c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*”;

- art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care prevede 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;*” ,

coroborat cu pct.44 din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se arată că:

“ *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*”

În conformitate cu prevederile actelor normative mai sus menționate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei pe perioada 25.12.2014- 05.02.2016 - anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

II.2.2. Cu privire la TVA dedusă aferentă facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iulie – decembrie 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, un număr de 24 facturi emise de S.C. M... O... D... S.R.L. în valoare totală de ... lei, din care TVA dedusă în sumă de ... lei, reprezentând produse cosmetice, facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă prin art. contabil % 371, 4426 = 401 - anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală.

Urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate în perioada ianuarie 2012 – septembrie 2015 între unitatea verificată și S.C. M... O... D... S.R.L. ..., s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrări de bunuri pe teritoriul României, în sensul că S.C. X S.R.L. a declarat prin Declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României – cod 394, operațiuni de achiziții de bunuri de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., iar aceasta nu a declarat în totalitate operațiuni de livrare către S.C. X S.R.L. – anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

În vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de S.C. X S.R.L. s-au solicitat informații directe de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., cu adresa nr..../...2016, adresă care a fost returnată de CN Poșta Română cu mențiunea „destinatar mutat”.

Din baza de date A.N.A.F. rezultă că S.C. M... O... D... S.R.L. nu a depus:

-Bilanț pentru anul 2014;

-Declarația privind impozitul pe profit – cod 101 pentru anul 2014;

-Declarația informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394;

-Deconturile de TVA pentru perioada iulie – decembrie 2014;

și a depus declarația cod 100 cu sume zero numai la trimestrul I și II 2014.

Având în vedere cele arătate mai sus rezultă că pentru perioada 01.07.-31.12.2014 la S.C. M... O... D... S.R.L. în calitate de furnizor al S.C. X S.R.L. nu s-a produs exigibilitatea TVA și prin deducerea TVA în sumă de ... lei de către S.C. X S.R.L. aferentă facturilor "emise" de S.C. M... O... D... S.R.L. care nu a înregistrat, nu a colectat și nu a declarat prin decontul de taxă pe valoarea adăugată TVA aferentă bunurilor facturate către S.C. X S.R.L., respectiv nu s-a făcut dovada livrării efective, nu au fost respectate prevederile art.134, 145 alin.(1) și 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

- art.134: *"(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) TVA devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoare adugată de la plătitorii taxei,...

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii..."

- art.145: *"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă"* .

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)", ori la furnizor, nu s-a produs exigibilitatea TVA, S.C. M... O... D... S.R.L. ..., neînregistrând în contabilitate taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor emise și nedeclarând sumele datorate.

În conformitate cu prevederile art.94 alin (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)",

coroborat cu prevederile art.7 alin.(2) prevede că:

„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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz",

și ținând cont de prevederile art.64 și 65 din Codul de procedură fiscală, care arată că:

„Art.64: Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Art.65: Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,

organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei aferentă facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. în perioada iulie – decembrie 2014 reprezentând produse cosmetice.

Pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei pe perioada 25.08.2014 - 05.02.2016 - anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

Pe total perioadă verificată, în conformitate cu prevederile art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile actelor normative menționate mai sus, s-a stabilit TVA de plata suplimentar în sumă de ... lei, din care :

... lei - TVA dedusă pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă facturilor emise de SC Nova Impex Distribution S.R.L. și S.C. M... O... D... S.R.L., societăți neplătitoare de TVA;

... lei - TVA dedusă pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. în perioada iulie – decembrie 2014.

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

S.C. X S.R.L., cu sediul în ..., ..., C.I.F. ..., reprezentată de dl. W, în calitate de administrator.

S.C. X S.R.L. din ... contestă Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III.1. Referitor capătul de cerere cu privire la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au considerat cheltuielile reprezentând costul mărfii vândute aferente achizițiilor de marfă de la S.C. M... O... D... S.R.L., în perioada 01.07 – 31.12., drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iulie – decembrie 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 24 facturi emise de S.C. M... O... D... S.R.L., în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând produse cosmetice. S.C. X S.R.L. concomitent cu vânzarea bunurilor achiziționate de la S.C. M... O... D... S.R.L. a descărcat și gestiunea de marfă, înregistrând în debitul contului 607 “Cheltuieli privind mărfurile” suma de ... lei (... lei - ... lei).

Organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate în perioada ianuarie 2012 – septembrie 2015 între unitatea verificată și S.C. M... O... D... S.R.L. ..., s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrări de bunuri pe teritoriul României, iar analizând furnizorul de bunuri după data de 01.07.2014, au constatat că nu mai avea cum să livreze către S.C. X S.R.L. bunurile menționate în facturile de livrare emise, astfel că documentele înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă deoarece nu reflectă operațiuni reale.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au considerat că și costul mărfii vândute reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1) au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei pentru anul 2014 și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din O.G. 92/2003, republicată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 25.03.2015 - 05.02.2016 - anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Petenta susține că trebuie observat că dreptul de deducere a cheltuielilor cu achiziția de mărfuri nu îi poate fi refuzat, întrucât mărfurile achiziționate de la societatea din ... au intrat efectiv în gestiunea petentei, fiind întocmite note de recepție, între acestea și facturile fiscale verificate de organele de control, pe de o parte, și declarațiile 394 privind achizițiile, depuse de petentă la organul fiscal, pe de altă parte, existând o deplină concordanță.

În aceste condiții, facturile de achiziție au calitatea de documente justificative pentru înregistrarea lor în contabilitatea petentei, cheltuielile fiind deductibile fiscal conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 (act normativ în vigoare la momentul începerii controlului fiscal, având în vedere și perioada supusă controlului fiscal), întrucât bunurile achiziționate prin facturile de achiziție corespund obiectului de activitate autorizat și au fost vândute la prețuri mai mari decât cele de achiziție, iar profitul astfel obținut a fost declarat organului fiscal și au fost achitate impozitele aferente.

Aspectele reținute de organele de control privind deficiențele constatate la

fumizorul de mărfuri S.C. M... O... D... S.R.L. nu au relevanță în ce privește petentă, deoarece nu a cunoscut și nici nu trebuia să cunoască neregulile respective, răspunderea pentru acestea revenind în totalitate fumizorului de mărfuri.

Pe de altă parte, conform art.6 alin.(2) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, răspunderea pentru documentele justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, revine în primul persoanelor, care le-au întocmit, vizat și aprobat.

În drept, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art.94 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„*Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...).”;

- art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că:

„*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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*”;

- art.10 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că:

„Art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”;

- art.52 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că:

„Art. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.”;

- pct.91.4 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“*Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspekție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art.67 din Codul de procedură*

fiscală.”;

- art.64 și 65 din Codul de procedură fiscală, care arată că:

„Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile: Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

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

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

“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”;

- art. 6 alin (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„ (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”.

- pct.44 din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se stipulează că:

“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...”;

- pct.2 alin.(2) din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile prevăzute prin OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, care prevede că:

“...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”;

- art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil:

“cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...”;

- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, trebuie reținut aspectul că organele de inspecți fiscală:

- în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat informații directe de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., cu adresa nr..../...2016, adresă care a fost returnată de CN Poșta Română cu mențiunea „*destinatar mutat*”;

- în vederea clarificării neconcordanțelor apărute în Declarația 394 s-a încercat contactarea telefonică dnei. K... G... M..., administrator și asociat unic al S.C. M... O... D... S.R.L., dar administratorul nu a răspuns la apelurile inspectorilor fiscali;

- din analiza bazei de date a A.N.A.F., a rezultă că unitatea are un comportament atipic, respectiv S.C. M... O... D... S.R.L. nu a depus:

-Situații financiare anuale pentru anul 2014;

-Declarația privind impozitul pe profit – cod 101 pentru anul 2014;

-Declarația informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394 pentru anul 2014;

-Deconturile de TVA pentru perioada iulie – decembrie 2014;

-Declarația 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor angajate numai până la 30.06.2014, și a depus declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului cod 100 cu sume zero numai la trimestrul I și II 2014;

- analizând cele arătate mai sus rezultă că furnizorul de bunuri după data de 01.07.2014 nu a mai avut angajați și nu avea cum să livreze către S.C. X S.R.L. bunurile menționate în facturile de livrare emise, astfel că documentele înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă deoarece nu reflectă operațiuni reale.

În concluzie, trebuie reținut și aspectele că:

- impozitul pe profit a fost stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală nu numai din cauza faptului că S.C. M... O... D... S.R.L. ... nu a avut angajați după data de 01.07.2014, ci mai ales din cauza faptului că din demersurile întreprinse de acestea a rezultat că facturile de livrare emise de S.C. M... O... D... S.R.L. ... nu reflecta operațiuni reale și nu constituie documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă a S.C. X S.R.L., respectiv contravaloarea bunurilor achiziționate și trecute ulterior pe costuri nu reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil.

- astfel, în vederea stabilirii legalității și realității tranzacțiilor efectuate cu S.C. M... O... D... S.R.L. ..., organele de inspecție fiscală au solicitat informații directe de la furnizorul de bunuri cu privire la livrările efectuate și acesta nu a răspuns la solicitarea formulată, în condițiile în care după data de 01.07.2014, S.C. M... O... D... S.R.L. ... nu a mai întocmit și depus deconturi de TVA, declarație privind impozitul pe profit pentru anul 2014, situație financiară anuală pentru anul 2014 și nu mai are nici angajați;

- de asemenea, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.6, art.10, art.52 și art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au solicitat petentei informații suplimentare, documente și înscrisuri din care să rezulte fără dubiu că operațiunile de achiziție de la S.C. M... O... D... S.R.L. ... au fost reale;

În susținerea punctului de vedere exprimat în scris, administratorul unității a prezentat o serie de documente primare și înscrisuri care în opinia sa demonstrează că operațiunile de achiziție de bunuri de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., după data de 01 iulie 2014, au fost reale, însă în fapt, așa după cum a arătat și în cuprinsul raportului

de inspecție fiscală, acestea nu sunt completate cu toate datele cuprinse în formular, nu sunt semnate și/sau ștampilate de persoanele abilitate să le întocmească, nu sunt în concordanță cu operațiunile pe care se dorește să le reflecte, nu sunt corelate în timp și spațiu cu operațiunile de achiziție și sunt pline de inadvertențe, astfel:

- Pentru facturile de achiziție nr. .../...2014, .../...2014,/...2014 s-a constatat că:
 - au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer și administrator care deși conțin ștampila furnizorului nu conțin semnătura reprezentantului acestuia, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completat pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;
 - a fost prezentat pentru justificarea combustibilului utilizat un bon fiscal emis în data de 07.07.2014, deci după întoarcerea de la ...;
 - foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;
 - numerele celor 3 facturi (...67, ...68 și ...69) sunt consecutive ceea ce ar conduce la idea că furnizorul în 2 zile (04 și 05 iulie 2014) nu a mai avut alți clienți în afara unității verificate, lucru foarte greu de admis;
 - organele de inspecție fiscală au menționat faptul că potrivit celor relatate de administrator atunci când mergea la ..., furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie de 3 facturi și două zile consecutive de deplasare la S.C. M... O... D... S.R.L. ... pentru aprovizionare cu marfă;

- Pentru facturile de achiziție nr. ... / ...2014, nr.... / ...2014 și nr. ... / ...2014 s-a constatat că:
 - au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer și administrator care deși conțin ștampila furnizorului nu conțin semnătura reprezentantului acestuia, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completat pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;
 - deși data primei facturi este 18.07.2014 (ceea ce presupune că reprezentanții unității erau deja în ...) pentru justificarea consumului de carburanți este prezentat un bon fiscal emis de o stație de carburanți din ... în data de 18.07.2014 ora 16,31 și un altul emis în data de 22.07.2014, deci după întoarcere;
 - pe ordinul de deplasare prezentat este înscrisă ca data de plecare 19.07.2014 ora 0.00 și organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege, cum a putut fi în ... reprezentanții firmei în 18.07.2015 (data primei facturi);
 - foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;
 - numerele celor 3 facturi (...0, ...1 și ...2) sunt consecutive ceea ce ar conduce la ideea că furnizorul în 2 zile (18 și 19 iulie 2014) nu a mai avut alți clienți în afara unității verificate, lucru foarte greu de admis;
 - potrivit celor relatate de administrator, atunci când mergea la ... furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie de 3 facturi și două zile consecutive de deplasare la S.C. M... O... D... S.R.L. ... pentru aprovizionare cu marfă;

- Pentru facturile de achiziție nr. ... / ...2014, nr. ... / ...2014 și nr. ... / ...2014 s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer – M... A... și administrator care nu conțin ștampila și semnătura furnizorului, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completate pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;

- deși se susține că șoferul autovehiculului a fost M... A... (conform ordinului de deplasare prezentat) pe factura nr. .../...2014 la numele delegatului se află înscris numele M... R..., cu auto ..., iar pentru justificarea consumului de carburanți au fost prezentate 2 bonuri fiscale de achiziție combustibili în care se află înscris număr auto ... (inadvertență clară și fără echivoc);

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

- numerele celor 3 facturi (...0, ...1 și ...2) sunt consecutive ceea ce ar conduce la ideea că furnizorul în 2 zile (15 și 16 august 2014) nu a mai avut în afara unității verificate, lucru foarte greu de admis ;

- potrivit celor relatate de administrator atunci când mergea la ... furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie de 3 facturi și doua zile consecutive de deplasare la S.C. M... O... D... S.R.L. ... pentru aprovizionare cu marfa;

- Pentru facturile de achiziție nr. ... / ...2014 și nr.... / ...2014, s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer M... R... și administrator care nu conțin ștampila furnizorului, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completate pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;

- deși se susține ca șoferul autovehiculului a fost M... R... (conform ordinului de deplasare prezentat) pe ambele facturi la numele delegatului se afla înscris numele M... A..., cu auto ..., iar pentru justificarea consumului de carburanți au fost prezentate 2 bonuri fiscale de achiziție combustibili în care se afla înscris număr auto ... (inadvertență clară și fără echivoc);

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

- în aceeași zi, furnizorul a emis două facturi, dar potrivit celor relatate de administrator atunci când mergea la ... furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie de 2 facturi emise în aceeași zi ;

- Pentru facturile de achiziție nr. ... / ...2014, nr. ... / ...2014 și nr. ... / ...2014 s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer și administrator care deși conțin ștampila furnizorului nu conțin semnătura reprezentantului acestuia, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completat pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;

- deși data primei facturi este 12.09.2014 (ceea ce presupune că reprezentanții unității

erau deja în ...) pentru justificarea consumului de carburanți este prezentat un bon fiscal emis de o stație de carburanți din ... în data de 13.09.2014;

- pe ordinul de deplasare prezentat este înscrisă ca data de plecare 19.07.2014, ora 0.00 și organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege cum a putut fi în ... în 18.07.2015 (data primei facturi);

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

- numerele celor 3 facturi (... , ... , ...) în primul rând sunt atipice (deoarece înaintea lor s-a utilizat o plajă de numere cu numărul 3 reprezentând cifra miilor), iar în al doilea rând sunt consecutive ceea ce ar conduce la ideea că furnizorul în 2 zile (12 și 13 septembrie 2014) nu a mai avut alți clienți în afara unității verificate, lucru foarte greu de admis;

- potrivit celor relatate de administrator, atunci când mergea la ... furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie de 3 facturi și doua zile consecutive de deplasare la S.C. M... O... D... S.R.L. ... pentru aprovizionare cu marfa ;

- Pentru facturile de achiziție nr. ... / ...2014 și nr. ... / ...2014 (se observa inadvertență în ceea ce privește numerotarea și cronologia, în sensul că factura din data de 27.09.2014 are număr mai mare decât cea, care se presupune că a fost emisă ulterior în 29.09.2014), s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer M... R... și administrator care deși conțin ștampila furnizorului, nu sunt semnate de reprezentantul acestuia, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completate pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;

- deși se susține că șoferul autovehiculului a fost M... R... (conform ordinului de deplasare prezentat) pe ambele facturi la numele delegatului se află înscris numele M... A..., cu auto ..., iar pentru justificarea consumului de carburanți au fost prezentate 2 bonuri fiscale de achiziție combustibili în care se află înscris număr auto ... (inadvertență clară și fără echivoc);

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici ;

între data emiterii celor 2 facturi a trecut o zi ceea ce presupune ca autovehiculul a ramas la ... 3 zile consecutive, dar potrivit celor relatate de administrator atunci când mergea la ... furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie sa stea 3 zile în ... pentru 2 facturi de aprovizionare în valoare totală de numai 3.600 lei.

- Pentru factura de achiziție nr..../...2014, s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer și administrator, care deși conțin ștampila furnizorului nu conțin semnătura reprezentantului acestuia, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completat pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării ;

- a fost prezentat pentru justificarea combustibilului utilizat un bon fiscal emis în data

de 11.10.2014 ora 4,34 de o stație de carburanți din ..., în condițiile în care în aceeași deplasare s-a achiziționat marfa și de la S.C. D... M... S.R.L. ..., unitate care a înregistrat contavaloarea livrărilor în evidența contabilă și deconturi de TVA și a declarat operațiunea de livrare către contribuabilul verificat;

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

- Pentru factura de achiziție nr..../...2014 s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer și administrator care nu conțin ștampila și semnătura furnizorului, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completat pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării cu autovehiculul propriu;

- a fost prezentat pentru justificarea combustibilului utilizat un bon fiscal emis în data de 21.11.2014 de o stație de carburanți din ..., pentru cantitatea de 55 litri motorina, ori pentru deplasarea la ... și întoarcere era nevoie de mai mult carburant și nu s-a făcut dovada cu documente ca s-a achiziționat combustibil și din ... sau de pe drumul de întoarcere pentru înapoierea la ...;

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

- Pentru facturile de achiziție nr. ... / ...2014 și .../...2014, s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer și administrator care nu conțin ștampila și semnătura furnizorului, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completat pe verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;

- a fost prezentat pentru justificarea combustibilului utilizat un bon fiscal emis în data de 06.12.2014 ora 18,15 de o stație de carburanți de pe valea Oltului, ceea ce presupune că într-a...r cei doi reprezentanți ai unității verificate se deplasau spre ... sau spre ... dar în relația comercială cu alți furnizori (S.C. A... E... S.R.L. ... și/sau S.C. D... M... S.R.L. ... (conform stampilelor de pe foaia de parcurs);

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

- în aceeași zi furnizorul a emis două facturi, dar potrivit celor relatate de administrator atunci când mergea la ... furnizorul pregătea marfa pe baza unei comenzi și atunci organele de inspecție fiscală nu au putut înțelege de ce a fost nevoie de 2 facturi în aceeași zi și care a fost raționamentul economic pentru deplasarea la ... a 2 persoane în condițiile în care valoarea mărfii achiziționate a fost de aproximativ ... lei;

- Pentru facturile de achiziție nr.03330/20.12.2014 și nr.3331/20.12.2014, s-a constatat că:

- au fost prezentate ordine de deplasare pentru șofer M... R... și administrator care deși conțin ștampila furnizorului nu sunt semnate de reprezentantul acesteia, nu au completate date cu privire la sosirea și plecarea de la acesta, nu au completate pe

verso date cu privire la cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru efectuarea deplasării;

- deși se susține că șoferul autovehiculului a fost M... R... (conform ordinului de deplasare prezentat) pe ambele facturi la numele delegatului se află înscris numele M... A..., cu auto ..., iar pentru justificarea consumului de carburanți au fost prezentate 2 bonuri fiscale de achiziție combustibili în care se afla înscris număr auto ... (inadvertență clară și fără echivoc);

- foaia de parcurs prezentată nu este completată cu datele necesare pentru identificarea locului de plecare, a destinației de sosire, a duratei în timp necesare transportului, numărul de kilometri parcurși, consumul de carburanți aferent numărului de km parcurși, deși formularul are prevăzute expres aceste rubrici;

Urmare celor aratate mai sus, facturile de achiziție sus menționate nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică a unității verificate, ci doar intrarea în gestiune a acestora și pe cale de consecință nu au calitatea de document justificativ pentru deducerea costului și a TVA aferent, deoarece urmare solicitării de informații de la terți, consultării bazei de date A.N.A.F. și examinării documentelor și înscrisurilor prezentate de contribuabil împreună cu punctul de vedere, nu s-au confirmat operațiunile de livrare efectuate de S.C. M... O... D... S.R.L. ..., deoarece o operațiune legală implică și necesită cunoașterea celor două părți care participă la tranzacție și nu doar a unei părți, în cazul de față doar S.C. X S.R.L.

Nu poate fi reținută nici susținerea petentei că deficiențele constatate la furnizorul de mărfuri S.C. M... O... D... S.R.L. nu au relevanță în ceea ce o privește și mai ales invocarea trunchiată, doar a unei părți din art.6 alin.(2) din Legea contabilității, deoarece forma completă și exactă a art.6 alin.(2) din Legea contabilității, prevede că:

„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”,

rezultând astfel că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție, iar notele de intrare/recepție întocmite de petentă nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a mărfurilor nu și proveniența licită a acestora.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.269 alin.(1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.276 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ

fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. ... nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

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

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

Urmare a celor arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11 alin.(1), organele de inspecție fiscală în mod legal, au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei pentru anul 2014 și în mod corect au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x16%) iar în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din O.G. 92/2003, republicată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 25.03.2015 - 05.02.2016.

Deoarece în sarcina contestației a fost reținută ca datorat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, care a generat accesoriile reprezentând dobânzi și majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul).

În consecință în temeiul prevederilor Titlului VIII - art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori

respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de S.C. X S.R.L. va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

III.2. Referitor capătul de cerere cu privire la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III.2.1. Cu privire taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în facturile emise de S.C. N... I... D... S.R.L. și S.C. M... O... D... S.R.L., cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă facturilor emise de o societate care nu a era plătitoare de TVA la data emiterii facturii.

În fapt, S.C. X S.R.L., în lunile noiembrie 2014 și ianuarie 2015, a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor nr...., .../...2014, .../...2015, .../...2015 emise de S.C. N... I... D... S.R.L. ..., contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA la data emiterii facturilor, așa cum rezultă din baza de date A.N.A.F. anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, unitatea verificată a dedus TVA, în perioada februarie – martie 2015, în sumă de ... lei aferentă facturilor nr. ..., .../...2015, ..., ... / ...2015 emise de S.C. M... O... D... S.R.L., contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA la data emiterii facturilor, așa cum rezultă din baza de date A.N.A.F. – anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

Petenta în susținerea contestației precizează că revine asupra poziției exprimate cu ocazia discuției finale anterioare emiterii deciziei de impunere și nu mai este de acord să o achite, deoarece facturile emise de furnizorii respectivi sunt purtătoare de TVA și nu a cunoscut împrejurarea că societățile respective nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Petenta menționează în acest sens că nicio dispoziție legală nu impune

beneficiarului livrărilor de bunuri să verifice dacă partenerul de afaceri este plătitor de TVA, dacă este activ sau nu, ori dacă există sau nu.

Petenta invocă faptul că prin mai multe decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (de exemplu, cauza C-277/14 PPUH Stehcemp împotriva Poloniei, cauza C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David) s-a decis că destinatarul bunurilor beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă, care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin informațiile necesare la identificarea persoanei, care a întocmit facturile pentru bunurile livrate și a naturii respectivelor bunuri (prima decizie). Prin a doua decizie s-a statuat de către instanța comunitară că nu poate fi refuzat dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor, pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere, avea calitatea de persoană impozabilă, și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată.

Petenta susține că deciziile instanței comunitare au consacrat și principiul, potrivit căruia nu poate fi refuzat dreptul de deducere al unui contribuabil pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiune a invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (a se vedea în acest sens și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene din 06.12.2012 în cauza Bonik EOOD împotriva Bulgariei).

În drept, în speță sunt incidente prevederile referitoare la condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;...

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin.(1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

coroborate cu prevederile art.155, care arată:

“ART.155

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

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

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, la art.153 prevede:

“ART.153

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art.145 alin.(2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]”

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.2 alin.(1) și art. 6 alin (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

art.2 alin.(1):

“Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

art. 6 alin (1) și (2):

„ (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”.

coroborat cu pct.44 din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se arată că:

“ 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”

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că o primă condiție pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție

este ca societatea să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA. De asemenea, cumpărătorul are obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectuează cu facturi fiscale în original emise de societatea plătitoare de TVA.

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

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

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

Nu poate fi reținută în soluționarea contestației nici susținerea petentei că nu a cunoscut împrejurarea că acestea nu sunt înregistrate în scopuri de TVA sau că nu există nici o dispoziție legală care să impună beneficiarului livrărilor de bunuri să verifice dacă partenerul de afaceri este plătitor de TVA, dacă este activ sau nu, ori dacă există sau nu, întrucât art.6 alin.(2) din Legea contabilității prevede că: *„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”*, rezultând astfel că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

De asemenea, nici jurisprudența Curții Europene de Justiție invocată de societatea contestatoare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman în care Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Mai mult, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător pentru primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

De asemenea, invocarea de către petentă a cauzelor jurisprudenței Curții Europene de Justiție, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât chiar Curtea Europeană de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA 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).

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

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

La dosarul contestației, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară.

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.269 alin.(1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.276 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine

contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. ... nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive și documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

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

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

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei). Pentru TVA stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 25.12.2014 - 05.02.2016.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută ca datorată TVA stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, care a generat accesoriile reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul).

În consecință în temeiul prevederilor Titlului VIII - art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de S.C. X S.R.L. va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III.2.2. Cu privire la TVA dedusă aferentă facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. ... în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la furnizorul S.C. M... O... D... S.R.L., în condițiile în care furnizorul înscris pe facturi nu au declarat operațiunile din punct de vedere a TVA și nu s-a produs exigibilitatea TVA, nu au depus deconturi de TVA și aceasta taxă nu a fost colectată la bugetul de stat.

În fapt, în perioada iulie – decembrie 2014, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, un număr de 24 facturi emise de S.C. M... O... D... S.R.L. în valoare totală de ... lei, din care TVA dedusă în sumă de ... lei, reprezentând produse cosmetice, facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă prin art. contabil % 371, 4426 = 401 - anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală.

Urmare verificărilor efectuate privind relațiile comerciale derulate în perioada ianuarie 2012 – septembrie 2015 între unitatea verificată și S.C. M... O... D... S.R.L. ..., s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește declararea operațiunilor de livrări de bunuri pe teritoriul României, în sensul că S.C. X S.R.L. a declarat prin Declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României – cod 394, operațiuni de achiziții de bunuri de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., iar aceasta nu a declarat în totalitate operațiuni de livrare către S.C. X S.R.L. – anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

În vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate de S.C. X S.R.L. s-au solicitat informații directe de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., cu adresa nr..../...2016, adresă care a fost returnată de CN Poșta Română cu mențiunea „destinatar mutat”.

Din baza de date A.N.A.F. rezultă că S.C. M... O... D... S.R.L. nu a depus:

- Bilanț pentru anul 2014;
- Declarația privind impozitul pe profit – cod 101 pentru anul 2014;
- Declarația informativă privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394;
- Deconturile de TVA pentru perioada iulie – decembrie 2014;

și a depus declarația cod 100 cu sume zero numai la trimestrul I și II 2014.

Având în vedere cele arătate mai sus rezultă că pentru perioada 01.07.-31.12.2014 la S.C. M... O... D... S.R.L. în calitate de furnizor al S.C. X S.R.L. nu s-a produs exigibilitatea TVA și prin deducerea TVA în sumă de ... lei de către S.C. X S.R.L. aferentă facturilor “emise” de S.C. M... O... D... S.R.L. care nu a înregistrat, nu a colectat și nu a declarat prin decontul de taxă pe valoarea adăugată TVA aferentă bunurilor facturate către S.C. X S.R.L., respectiv nu s-a făcut dovada livrării efective, nu au fost respectate prevederile art.134, 145 alin.(1) și 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele

de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei aferentă facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. în perioada iulie – decembrie 2014.

Petenta în ce privește TVA aferentă livrărilor de bunuri de la furnizorul S.C. M... O... D... S.R.L., din perioada iulie-decembrie 2014, susține că rămân valabile argumentele de la capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în facturile emise de S.C. N... I... D... S.R.L. și S.C. M... O... D... S.R.L. mai sus, întrucât petenta susține că nu a cunoscut și nici nu aveam cum să cunoască neregulile existente la acest furnizor, motiv pentru care dreptul de deducere nu îi poate fi refuzat.

Petenta invocă faptul că potrivit art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, acest moment intervenind la data livrării bunurilor conform art.134¹ alin.(1) teza 1 din Legea nr. 571/2003. Câtă vreme bunurile consemnate în toate facturile în litigiu i-au fost livrate efectiv, petenta susține că la momentul livrărilor a devenit exigibilă taxa, și există note de recepție aferente acestora, între toate aceste documente și declarațiile 394 de achiziție depuse de petentă la organul fiscal existând concordanță, dreptul de deducere l-a exercitat în mod legal conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003, conform căruia orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Această condiție legală este îndeplinită câtă vreme bunurile livrate prin facturile în litigiu au fost vândute la prețuri mai mari decât cele de achiziție.

În drept, în speță sunt incidente prevederile referitoare la exigibilitatea TVA și la condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.134, art.145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART.134

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

(2) TVA devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoare adăugată de la plătitorii taxei,...

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii...”

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;...

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile

în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin.(1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

În conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...),

coroborat cu prevederile art.7 alin.(2) prevede că:

„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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”,

și ținând cont de prevederile art.64 și 65 din Codul de procedură fiscală, care arată că:

„Art.64: Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Art.65: Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.2 alin.(1) și art. 6 alin (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

- art.2 alin.(1):

“Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

- art. 6 alin (1) și (2):

„ (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”.

coroborat cu pct.44 din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se arată că:

“ 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”

În ceea ce privește susținerile petentei că nu datorează TVA aferentă livrărilor de bunuri de la furnizorul S.C. M... O... D... S.R.L. ... din perioada iulie – decembrie 2014, pe motiv că rămân valabile argumentele arătate pentru capitolul privind impozitul pe profit și invocarea prevederilor art.145 alin (1) și art.134¹ alin (1) din Codul fiscal, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive, întrucât în urma demersurilor întreprinse de organele de inspecție fiscală, au menționat că:

- la solicitare de informații de la S.C. M... O... D... S.R.L. ..., unitatea care nu a dat curs solicitării și nu a confirmat că a efectuat operațiunea de livrare;

- urmare consultării bazei de date A.N.A.F., din care rezultă că S.C. M... O... D... S.R.L. nu depune deconturi de TVA în care să colecteze TVA, nu întocmește declarații privind impozitul pe profit în care să înscrie venituri din livrarea mărfurilor și nici situația financiară anuală pentru anul 2014, având astfel un comportament fiscal de firma „tip fantoma”;

- din examinarea documentelor și înscrisurilor prezentate de contribuabil împreună cu punctul de vedere (documente și înscrisuri care nu sunt în concordanță cu operațiunile pe care se dorește să le reflecte, nu sunt corelate în timp și spațiu cu operațiunile de achiziție și sunt pline de inadvertențe așa după cum s-a arătat anterior;

- nu s-au confirmat operațiunile de livrare efectuate de S.C. M... O... D... S.R.L. ..., deoarece o operațiune de livrare legală implică și necesită cunoașterea celor două părți care participă la tranzacție și nu doar a unei părți, în cazul de față S.C. X S.R.L.

....

Astfel, facturile de livrare emise de S.C. O...M... D... S.R.L. ... (în baza cărora S.C. X S.R.L. a efectuat „achiziția”), nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică a unității verificate, ci doar intrarea în gestiune a acestora și pe cale de consecință nu au calitatea de document justificativ pentru deducerea TVA aferentă.

Potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA, ori 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 petentei în sensul că nu are nici o responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire, înregistrare și declarare a facturilor de către furnizorul de bunuri, 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”, rezultând astfel că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

Argumentul petentei potrivit căruia pentru mărfurile achiziționate există documente justificative (facturi și note de recepție), făcându-se și dovada intrării în gestiune a mărfii, nu poate fi reținut în condițiile în care s-a constatat că acestea nu au calitate de document justificativ, în speță nefiind probată legalitatea operațiunilor.

Faptul că petenta a dedus TVA în baza unor facturi (dar înscrisurile prezentate: ordine de deplasare, foi de parcurs, bonuri de achiziție combustibili nu concordă în timp și spațiu cu operațiunile de achiziție, așa cum am reținut și la capătul de cerere referitor la impozitul pe profit **III.1**) nu este condiție suficientă pentru deductibilitatea TVA în condițiile în care s-a făcut dovada că furnizorul de mărfuri nu a colectat, declarat și plătit TVA înscrisă în facturile emise către S.C. X S.R.L.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie reale.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție într-o speță similară, în care furnizorii înscriși pe facturi nu au declarat operațiunile și nu au depus deconturi de TVA și aceasta taxa nu a fost colectată la bugetul de stat se precizează:

“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.”

“... notele de recepție nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor și TVA, întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a mărfurilor nu și proveniența acestora.”

În acest sens, cu atât mai mult se poate reține imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau nu corespund realității ori nu furnizează toate informațiile prevăzute de lege în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, având în vedere faptul că art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

- art.134: *“(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) TVA devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoare adăugată de la plătitorii taxei”,

ori la furnizor, nu s-a produs exigibilitatea TVA, S.C. M... O... D... S.R.L. ..., neînregistrând în contabilitate taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor emise și nedeclarând sumele datorate.

În final, trebuie reținut și faptul că din jurisprudența Curții Europene de Justiție - Cauza C - 255/02 Halifax & Other, a rezultat că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod

abuziv.

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

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 cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

La dosarul contestației, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară.

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.269 alin.(1) din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.276 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, principiul fiind consfințit de Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. ... nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive și documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea

trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

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

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

Așadar, se reține că, organele de inspecție fiscală au verificat îndeplinirea de către petent a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscal privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, fapt pentru care organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei aferentă facturilor emise de S.C. M... O... D... S.R.L. în perioada iulie – decembrie 2014 reprezentând produse cosmetice. Pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei pe perioada 25.08.2014 - 05.02.2016.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută ca datorată TVA stabilită suplimentar de plată, în sumă de ... lei, care a generat accesoriile reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul).

În consecință în temeiul prevederilor Titlului VIII - art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

contestația formulată de S.C. X S.R.L. va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

În consecință având în vedere cele arătate la pct. **III.2.1. - III.2.2.**, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere cu privire la suma de ... lei reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și a O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. ... / ...2016 se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de S.C. X S.R.L. din ..., împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, pentru capătul de cerere referitor la suma de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de S.C. X S.R.L. din ..., împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016, pentru capătul de cerere referitor la suma de **... lei** reprezentând:

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Decizie se comunică la:

- S.C. X S.R.L. ...;

- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,

...