



## MINISTERUL FINANTELOR



Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2

**DECIZIE nr.1676/20.10.2021**  
privind soluționarea contestației depuse de societatea X SRL - în faliment,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../28.03.2018 și reînregistrată la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.  
TMR\_DGR .../15.06.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr. .../07.06.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../15.06.2021, de către HC IPURL în calitate de lichidator judiciar al SC X SRL - în faliment, numit prin încheierea nr..../2017 pronunțată în data de 15.11.2017 de Tribunalul Hunedoara în dosarul nr. .../2017, asupra faptului că prin Ordonanța de clasare emisă la data de 26.03.2021 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în dosarul penal .../2018 s-a dispus clasarea cauzei față de inculpatul PSF în calitate de fost administrator al SC X SRL Simeria, solicitând reluarea soluționării contestației care a fost înregistrată sub nr. TMR\_DGR .../28.03.2018, contestație formulată de:

Societatea X SRL - în faliment  
CUI RO ...  
cu sediul în ...,  
județul Hunedoara,  
prin lichidator judiciar HC IPURL,  
cu sediul în ..., jud. Hunedoara,

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../15.03.2018.

Societatea X SRL - în faliment, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - A.I.F., pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;
- Impozit pe venituri din dividende în sumă de ... lei.

Prin Decizia nr. .../28.09.2018 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - A.I.F., s-a dispus:

- *suspendarea* soluționării contestației depusă de societatea X SRL - în faliment, prin lichidator judiciar HC IPURL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ... lei;

- TVA în sumă de ... lei;

- *respingerea* ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea X SRL - în faliment, prin lichidator judiciar HC IPURL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venituri din dividende.

Prin adresa nr. .../01.09.2021 DGRFP Timișoara, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 276 alin (4) din Legea nr. 207/2015, respectiv pct. 10.2, 10.3 și 10.4 din OPANAF nr. 3741/2015, solicită AJFP Hunedoara - Inspecție fiscală, să comunice dacă soluția pronunțată de către Tribunalul Hunedoara în Dosarul penal nr. .../2018 reprezintă încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de petenta X SRL - în faliment a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../19.09.2018 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, în caz afirmativ, să completeze dosarul contestației cu punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu acestea.

Cu adresa răspuns nr..../13.09.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../16.09.2021, AJFP Hunedoara - Inspecție fiscală formulează un răspuns incomplet la cele solicitate.

Astfel, prin adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../30.09.2021, DGRFP Timișoara solicită AJFP Hunedoara - I.F., în calitate de organ fiscal abilitat a îndeplini cerințele înscrise în norma de drept invocată de organul de soluționare a contestației în aplicarea dispozițiilor legale referitoare la procedura de reluare a soluționării unei contestații, iar în situația în care motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv, să prezinte informațiile solicitate de organul de soluționare.

Prin adresa răspuns nr. .../18.10.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../22.10.2021, AJFP Hunedoara - I.F., transmite cele solicitate.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../28.01.2021 emisă de DGRFP Timișoara.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara - organ competent în soluționarea contestației - se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

Anterior analizării pe fond a contestației formulate, învedereăm petentei, că general valabile sunt considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție conținute de Decizia nr. 957 pronunțată de instanța supremă în sesiunea publică din data de 25 martie 2016, care printr-o amplă motivare demonstrează faptul că lipsa caracterului infracțional nu înlătură obligațiile fiscale stabilite, statuând că:

*"De aceea, chiar dacă s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea unei fapte de evaziune fiscală a administratorului societății reclamante, instanța de contencios administrativ poate analiza legalitatea actelor fiscale prin care s-a refuzat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă facturilor ce au fost analizate de organele de cercetare penală."*

motiv pentru care la data prezentei DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru suma totală de ... lei, reprezentând Impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, cu toate că în legătură cu aceasta în etapa procesual penală a fost dispusă clasarea cauzei, soluție rămasă definitivă.

I. Prin contestația depusă petenta solicită anularea parțială a măsurilor de stabilire și plata a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../23.01.2018, exonerarea de la plata acestora, precum și de la plata eventualelor accesorii generate de acestea.

Petenta consideră că măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. .../23.01.2018 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și prin Raportul de inspecție fiscală sunt considerate netemeinice și nelegale din următoarele motive:

#### I) ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL

a) Parțial din creanțele fiscale privind impozitul pe profit și TVA, ca obligatiile fiscale suplimentare, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, astfel petenta consideră că în mod neîntemeiat echipa de inspecție fiscală apreciază că facturile care au stat la baza înregistrării contabile a achizițiilor de servicii de la SC MDI ... SRL Timișoara nu reflectă realitatea. În fapt, între societatea debitoare SC X SRL Simeria în calitate de beneficiar și SC MDI ... SRL Timișoara în calitate de executant a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. ...02.03.2015, ce constă în execuția de către executant a lucrărilor de construcții la obiectivele : GD, LL și GU. În baza contractului anterior menționat au fost emise către societatea debitoare un număr de 70 de facturi fiscale, care au fost înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL Simeria și pentru care în mod corect s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin urmare, se consideră că prin faptul că nu s-au îndeplinit obligațiile de declarare de către SC MDI ... SRL nu se pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al prestațiilor de servicii și nu pot fi reținute în sarcina SC X SRL.

În altă ordine de idei, arată faptul că din adresa nr. .../06.03.2018 emisă de I.T.M. Timis, rezultă faptul că societatea MDI ... SRL Timișoara a fost supusă unui control tematic de către I.T.M. Timis, în timp ce desfășura lucrări în localitatea Dumbravița la construcția imobilului destinat grădiniței, declarând că desfășura activitate pentru SC X SRL Simeria în baza contractului de execuție lucrări încheiat între părți.

b) Creanța fiscală privind impozitul pe dividende, ca obligație fiscală suplimentară, nu se înternează pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Art. 5. - Aplicarea unitară a legislației.

c) În opinia petentei au fost încălcate și dispozițiile Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere; Art. 7. - Rolul activ și alte reguli de condiții pentru organul fiscal; Art. 113. - Obiectul inspecției fiscale

Consideră că au fost încălcate și dispozițiile art. 13 și dispozițiile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu privire la interpretarea reglementărilor fiscale.

Actul administrativ fiscal a fost emis nu în aplicarea legislației, ei cu încălcarea acesteia cât și cu anularea drepturilor contribuabilului.

În fapt, inspectorii au efectuat inspecția fiscală asupra următoarelor obligații fiscale:

- Taxa pe valoarea adăugată
- Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- Impozit pe profit
- Impozit pe veniturile microintreprinderilor

Conform Deciziei de impunere .../23.012018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, perioada supusă inspecției fiscale a fost cuprinsă între: 01.01.2012-31.07.2017.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 18.09.2017 - 22.01.2018.

Ca urmare a inspecției fiscale efectuate la societate, prin decizia de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală, s-a stabilit și:

1. Profit

a) o bază suplimentară impozabilă în suma de ... lei

b) obligația de plată a sumei de ... lei, reprezentând impozit pe profit corespunzătoare bazei suplimentare impozabile indicate la pct. a)

2. Taxa pe valoarea adăugată

a) o bază suplimentară impozabilă în suma de ... lei

b) obligația de plată a sumei de ... lei, reprezentând TVA de plată corespunzătoare bazei suplimentare impozabile indicate la pct. a)

3. Venituri dividendele distribuite persoanelor fizice

a) o bază suplimentară impozabilă în suma ... lei

b) obligația de plată a sumei de ... lei, reprezentând impozit pe dividende corespunzătoare bazei suplimentare impozabile indicate la pct.a)

Solicită anularea parțială a măsurilor de stabilire și plată a obligațiilor mai sus menționate, dispuse prin raportul de inspecție fiscală contestat și, de asemenea, anularea deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare și de modificarea a bazei de impozitare, stabilite în urma inspecției fiscale, precum și exonerarea de la plată acestora.

## II.MOTIVE

Motivele de fapt și de drept care fundamentează contestația se referă la:

a) Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la stabilirea unei baze impozabile de ... lei pentru obligația fiscală principală - impozit pe profit și un impozit pe profit suplimentar de ... lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, invocând că și temei de drept prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003, art. 17 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală.

Astfel, organele de control au reținut faptul că în cursul anului 2015, SC X SRL a înregistrat un număr de 70 de facturi în sumă totală de ... lei emise de către SC MDI ... SRL Timișoara, facturi ce reprezintă lucrări de construcții conform contract ...2015. Arată faptul că între societatea debitoare SC X SRL Simeria în calitate de beneficiar și SC MDI ... SRL Timișoara în calitate de executant a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. ...02. 03.2015 ce constă în execuția de către executant a lucrărilor de construcții la obiectivele: GD, LL și Grădinița Univar.

Potrivit pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal pentru a deduce cheltuielile trebuie să se îndeplinească cumulativ două condiții, respectiv serviciile trebuie să fie efectiv prestate în baza unui contract încheiat între părți și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate. În cazul de față petenta consideră că condițiile anterior menționate sunt îndeplinite, având în vedere că între părți a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. ...02.03.2015, iar activitatea desfășurată de societate este cuprinsă la codul CAEN 4120 - lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu se poate proba realitatea și legalitatea achizițiilor de servicii, întrucât există indicii că aceasta societate nu a furnizat servicii către SC X SRL Simeria, aspect ce rezultă din faptul că potrivit bazei de date ANAF societatea MDI ... SRL Timișoara nu și-a îndeplinit obligațiile declarative aferente anului 2015

Fata de cele prezentate, petenta consideră că prin faptul că SC MDI ... SRL nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare nu se pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al prestărilor de servicii și mai mult decât atât, aceste fapte nu pot fi reținute în sarcina SC X SRL. Nici o dispoziție legală în vigoare nu stabilește în sarcina beneficiarului obligativitatea de a verifica activitatea fiscală a prestatotului, acesta din urmă fiind singurul în măsură să răspundă cu privire la activitatea prestată și obligațiile, generate de aceasta.

Conform informațiilor preluate de pe site-ul Oficiului Național al Registrului Comertului societatea MDI ... SRL Timișoara, CUI ... este în funcțiune, iar potrivit Registrului contribuabililor inactivi sau reactivati publicat pe site-ul [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro) "contribuabilul cu cod fiscal ... nu există în lista de inactivi" .

În ultimul rând, și nu lipsit de importanță este faptul că societatea MDI ... SRL Timișoara a făcut obiectul unui control tematic al Inspectoratului Teritorial de Muncă Timiș în timp ce desfășura lucrări de construcții în localitatea Dumbravița la imobilul destinat grădiniței, Potrivit adresei nr. .../06.03.2018 emisă de I.T.M. Timis, rezultă faptul că societatea MDI ... SRL Timișoara a desfășurat activitate pe

santier la gradinita din localitatea Dumbravita pentru clientul SC X SRL Simeria, in baza contractului nr. ...02.03.2015 incheiat intre parti.

În concluzie, având în vedere aspectele menționate petenta consideră că organele de inspectie fiscala în mod abuziv și neîntemeiat au majorat baza de impunere pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2015 cu suma de ... și au recalculat impozitul pe profit datorat, întrucât acestea nu au utilizat toate mijloacele de probă prevazute de lege în vederea verificării relațiilor comerciale derulate între SC X SRL Simeria și SC MDI ... SRL Timisoara

b) Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la stabilirea unei baze impozabile de ... lei pentru obligație fiscală principală - Taxa pe valoare adaugată și un TVA de plata de ... lei.

Conform Raportului de inspecție fiscală, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au calculat un TVA suplimentar în suma de ... lei, invocând ca și temei de drept prevederile art. 140 alin. (1) și art. 291 alin. (1) din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Fata de acest aspect, petenta consideră ca organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ca urmare a refuzului de acordare a dreptului de deducere în ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizorul SC MDI ... SRL Timișoara, SC X SRL Simeria a îndeplinit toate condițiile prevazute de lege pentru a beneficia de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul anterior menționat, însă organele de control au reținut în mod eronat caracterul fictiv al achizițiilor, iar refuzul acestora de a acorda dreptul de deducere pentru TVA aferentă respectivelor achiziții determină dubla impunere cu privire la taxa pe valoare adaugată, încălcându-se principiul neutralității TVA.

Potrivit prevederilor art.126 alin. (1), art.137 alin. (1) lit. a), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal (în vigoare la data efectuării operațiunilor), rezultă că deductibilitatea TVA este acordată dacă bunurile și serviciile sunt destinate operațiunilor taxabile ale beneficiarului și acesta din urma deține documente justificative (factura întocmită potrivit legii) ce atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Mai mult decât atât, potrivit prevederilor art.168 lit.a) și art.178 lit.a) din Directiva nr.112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugată, precum și principiile reținute la nivelul practicii CEJ în materia deductibilitatii TVA comportament fiscal neadecvat al furnizorului bunurilor ori al altor persoane din lanțul de distribuție nu poate "impacta" dreptul de deducere al beneficiarului, decât în măsura în care organele fiscale demonstrează că acesta din urmă cunoștea conduita frauduloasă ori a participat el însuși la aceasta.

Astfel, față de prevederile legale mai sus invocate, arată următoarele:

- prestările de servicii efectuate de către SC MDI SRL Timisoara au fost achizitionate de societate în vederea desfășurării activității curente, conform obiectului de activitate al acesteia și au fost vândute ulterior beneficiarului final al lucrărilor;

- societatea deține facturi fiscale care sunt întocmit potrivit cerintelor legale aplicabile și a caror corectitudine nu a fost contestată nici de organele de inspecție fiscală;

- faptul că reprezentanții legali ai furnizorului nu au putut fi contactați și neîndeplinirea de către aceasta societate a obligațiilor de declarare și de plată a

impozitelor și taxelor nu pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al livrărilor de bunuri și nu se pot reține în sarcina SC X SRL Simeria.

Totodată, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neutralității TVA, care impune un tratament identic atât pentru TVA colectată, cât și pentru TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii. Admițând caracterul fictiv al achizițiilor efectuate de la respectivii furnizori, respectarea principiului neutralității TVA impunea organelor de inspecție fiscală să respingă TVA colectată de contestatară în temeiul livrărilor ulterioare, pentru a nu crea discrepanțe sub aspectul tratamentului aplicabil celor două tranzacții, Astfel, dacă s-ar admite că acest raționament al organelor de inspecție fiscală ar fi corect, am ajunge la concluzia eronată că acestea au dreptul să impună în mod repetat aceeași taxă, situație ce determină o dublă impunere a TVA aferentă achizițiilor de la furnizori (pe de o parte TVA aferentă achiziției nu este considerată deductibilă și trebuie achitată de contestatară și, pe de altă parte, TVA aferentă livrării ulterioare a acelorași bunuri trebuie colectată și, la rândul său, achitată la bugetul de stat).

În concluzie, consideră ca în mod abuziv și nelegal organele de control, au considerat ca achizițiile de servicii de la SC MDI ... SRL Timisoara nu reflectă realitatea și nu au acordat dreptul de deducere TVA pentru aceste achiziții.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

În urma verificării documentelor financiar contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost constatate următoarele aspecte de natură să modifice baza impozabilă:

În cursul anului 2015 societatea verificată a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de ... lei în baza unui număr de 70 de facturi fiscale emise de către SC MDI ... SRL Timișoara, facturi ce reprezintă "lucrări de construcții conform contract ...2015".

În vederea justificării prestării de servicii societatea verificată a prezentat Contractul de prestări servicii nr.174 din 02.03.2015, încheiat între SC MDI ... SRL în calitate de executant și SC X SRL în calitate de beneficiar. Obiectul contractului constă în "execuția de către executant a următoarelor lucrări: Grădinița Dumbravița, LL, GU.

Nu au existat devize și situații de lucrări pentru a se cunoaște în mod concret în ce au constat aceste servicii de construcții și cine a fost beneficiarul final al acestora.

Prin adresa nr. HDG \_ AIF .../21.11.2017 organele de inspecție fiscală au solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Timișoara efectuarea unui control încrucișat la SC MDI ... SRL care să vizeze relațiile comerciale derulate între aceasta și SC X SRL Simeria.

Întrucât până la data reluării inspecției fiscale nu a fost primit răspuns la solicitarea de informații, organele de inspecție fiscală au procedat la consultarea bazei de date ANAF cu privire la SC MDI ... SRL și au fost constatate următoarele:

- societatea este înființată în anul 2015 fiind înregistrată ca platitoare de TVA din data de 10.07.2015;

- conform vectorului fiscal societatea are ca perioada fiscală trimestru calendaristic;

- pentru trimestrul III și IV 2015 societatea nu a depus la organul fiscal teritorial decont de TVA și nici declarații informative cod 394
- pentru anul 2015 societatea nu a depus la organul fiscal teritorial declarația 101 privind impozitul pe profit
- aferent anului 2015 societatea nu depune la organul fiscal teritorial situațiile financiare anuale.

Având în vedere aspectele prezentate cu privire la societatea furnizoare mai sus menționată înscrise în documentele primare ale SC X SRL, întrucât există indicii că acesta societate nu au furnizat servicii către SC X SRL, echipa de inspectie fiscală a constatat că nu se poate proba realitatea și legalitatea achizițiilor de servicii.

În baza acestor documente, SC X SRL și-a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei și a diminuat TVA de plată cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

Fata de aspectele prezentate cu privire la imposibilitatea de a proba datele înscrise în facturile având ca emitent societate mai sus menționată, întrucât organele de inspecție fiscală au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscală a tranzacțiilor comerciale desfășurate de contribuabil, în temeiul art.6 din Codul de Procedură Fiscală, echipa de inspecție apreciază ca facturile, în baza carora au fost înregistrate contabil achiziții de servicii de la SC MDI ... SRL, nu reflectă realitatea.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei aferente acestor achiziții înregistrate în evidența contabilă de la societatea furnizoare mai sus enumerată, sunt nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 19, alin.(1) și art. 21, alin.(4), lit m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor ( ... )", ale pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea normele de aplicare a Codului Fiscal.

Așa cum s-a precizat și la capitolul privind impozitul pe profit în perioada supusă verificării SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei de la următoarele societati:

- de la SC MDT ... SRL Timisoara în valoare de ... lei
- de la SC CKJ ... în valoare de ... lei

Facturile emise de către aceste societăți reprezintă prestări de servicii, respectiv lucrări de construcții, fără a avea la baza documente justificative (situații de plată, devize de lucrări) din care să rezulte că aceste servicii au fost efectuate.

Pentru perioada verificată societatea a depus la organul fiscal declarația informativă privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național D394, în anexa acesteia regăsindu-se declarata relația cu societățile comerciale menționate mai sus.

În ceea ce privește societatea comercială Mdt ... SRL așa cum s-a precizat și în capitolul privind impozitul pe profit rezultă că aceasta nu a depus la organul fiscal teritorial declarația informativă cod 394, deconturi de TVA și nici bilanțul contabil pentru anul în care au avut loc tranzacțiile cu societatea verificată.

Din verificarea prin sondaj a actelor contabile și a documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că în perioada martie - decembrie 2013 societatea a



înregistrat diverse achiziții de prestari servicii (lucrari de constructii) de la societatea SC MDT ... SRL care nu au declarat livrarile de prestari de servicii catre SC X SRL.

Valoarea totala a serviciilor achizitionate a fost in suma de ... lei din care baza in suma de ... lei si TVA dedusa aferenta in suma de ... lei.

Asa cum s-a prezentat în detaliu în cuprinsul capitolului privind impozitul pe profit, cu privire la tranzacțiile înscrise în facturile având ca emitent societatea furnizoare mai sus menționata, organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa nr..../21.11.2017, efectuarea unui control incrucisat la SC MDT ... SRL Timisoara care sa vizeze relatiile comerciale derulate intre cele doua societati.

Conform raspunsului primit de la organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timișoara, a rezultat faptul că la aceasta societate nu s-a putut efectua controlul, deoarece atât la sediul social cât și la domiciliul fiscal al acesteia nu a fost gasit nici un reprezentant legal.

Întrucat nu au fost prezentate documentele justificative pentru prestarile de servicii efectuate de catre SC MDT ... SRL, echipa de inspectie apreciaza ca facturile, in baza carora au fost inregistrate contabil achiziti de servicii de la SC MDI ... SRL nu reflecta realitatea neindeplinind calitatea de document justificativ.

Astfel, TVA dedusa in suma de ... lei lei aferente acestor achiziții înregistrate în evidența contabilă de la societatea furnizoare este nedeductibila fiscal în conformitate cu prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal - in vigoare la data efectuării operatiunii si pct.46, alin.(1) din HG.44/2003 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal - în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Fata de aspectele prezentate, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei.

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

Societatea X - în faliment, are sediul în ..., județul Hunedoara, formulează contestația prin lichidator judiciar HC IPURL numit prin încheierea nr. .../2017, cu sediul în ..., jud. Hunedoara

**În fapt**, în urma verificărilor documentelor puse la dispoziția organelor de inspectie fiscal au constatat că în cursul anului 2015 societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu serviciile efectuate de terți în sumă de ... lei și a dedus TVA in suma de ... lei, în baza unui numar de 70 facturi fiscale emise de către SC MDI ... SRL Timișoara, facturi ce reprezintă " lucrări de construcții conform contract nr....2015".

Prin contestația formulată petenta consideră că prin faptul că societatea MDI ... SRL nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare nu se pot constitui dovezi cu privire la caracterul fictiv al prestărilor de servicii și mai mult decât atât, aceste fapte nu pot fi reținute în sarcina SC X SRL.

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

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”,*

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

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

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

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Iar potrivit pct.44 si pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.*

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifica prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În concluzie, se reține că înregistrările în contabilitate a operațiunilor economico - financiare și prezentarea fidelă a acestora se realizează în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, care trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Aceste documente trebuie să fie în concordanță cu modul de desfășurare a

activității, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

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

Astfel, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

Se reține astfel, că deținerea unor facturi în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice care nu pot fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea petenta, nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.

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

Petenta nu a prezentat în susținere alte documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu furnizorii săi de servicii, furnizori care nu declară sau nu recunosc operațiunile cu societatea petenta, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, iar petenta nu a prezentat devize și situații de lucrări pentru a se cunoaște în mod concret în ce au constat serviciile prestate și cine a fost beneficiarul final al acestora, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie.

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

***“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții***

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

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

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

*Art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

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

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

*“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*“ART. 157 Plata taxei la buget*

*(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.”*

Codul fiscal la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, aceasta reprezentând data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1), adică data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

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

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

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

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

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

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

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*

*g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;*

*h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);*

*i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);*

*j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);*

*k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*

*m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei,(...)*

*o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;*

*p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”*

Coroborând aceste prevederi legale cu cele de la pct. 45 alin. (2) și pct. 46 alin.(1) lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că:

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

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

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

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială”*

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

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mai mult, trebuie menționat și faptul că:

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și



paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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

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

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

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

Astfel ca, indiferent de forma tranzacțiilor dintre o societate comercială și furnizorii acesteia, legislația fiscală în materie este clară și explicită cu privire la bunurile achiziționate de la furnizori inactivi, neplatitori de TVA, furnizori care nu funcționează la adresele declarate și nu răspund solicitărilor de informații, respectiv furnizori care confirmă că nu au desfășurat relații comerciale cu cumpărătorul.

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

*„nu pot fi luate în considerație tranzacțiile derulate de societăți comerciale cu diferiți furnizori care nu declară livrările efectuate către aceasta, neputând fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, stabilindu-se faptul că societate comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(9), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Codul fiscal”*

De asemenea, în vederea petentei, referitor la îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă în vederea acordării dreptului de deducere a TVA, prin Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013, Î.C.C.J. precizează:

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

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

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

Invederăm faptul că petenta avea posibilitatea să se informeze cu privire la comportamentul fiscal al furnizorilor săi, datele respective fiind disponibile: pe site-ul [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la secțiunea *"Informații publice și bilanțuri"* și site-ul [www.anaf.ro/RegistruTVA](http://www.anaf.ro/RegistruTVA), etc., informații publice care pot fi accesate de orice persoană, fapt ce nu s-a întâmplat.

De asemenea, petenta nu a depus în susținerea cauzei mijloacele de proba prin care să demonstreze cele susținute prin contestația formulată, respectiv petenta nu a prezentat devize și situații de lucrări pentru a se cunoaște în mod concret în ce au constat achiziția serviciilor prestate de societatea MDI ... SRL și cine a fost beneficiarul final al acestora.

Totodată, se mai reține faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, urmare a celor constatate, au întocmit și înaintat Tribunalului Hunedoara o sesizare penală împotriva persoanei juridice X SRL, reprezentată prin domnul PSF, cu privire la tranzacții efectuate cu diverse entități, respectiv facturi achizitii emise de către societatea MDI ... SRL, furnizor care nu funcționează la adresa declarată și care nu a răspuns solicitărilor de informații, care nu au confirmat că au desfășurat relații comerciale cu societatea X SRL, în vederea cercetărilor unor fapte care pot întruni elemente de infracțiune.

Urmare a cercetării penale efectuate, prin Minuta încheierii penale nr. .../2021 pronunțată în ședința camerei de consiliu din data de 16.08.2021, în Dosarul nr. .../2021, judecătorul de cameră preliminară dispune o soluție de respingere a plângerii formulată de petenta DGRFP Timișoara prin AJFP Hunedoara, în contradictoriu cu intimatul PSF, împotriva soluției de clasare pronunțată în dosarul nr. .../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Astfel, prin ordonanța de clasare pronunțată în dosarul nr. .../2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, se arată că:

*“Specialistul antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara a stabilit ca cele 70 de facturi fiscale emise de SC MDI ... în favoarea SC X nu conțin operațiuni fictive, iar datorită faptului că operațiunile respective nu au fost înregistrate decât partial (în valoare de totală de 59.040 lei) în jurnalul de vânzări, registrul jurnal și, respectiv, chitanțele aferente în registrul de casă și declarate organelor fiscale de către administratorul SC MDI ... SRL, numitul*

*Muszcan Dinu Ioan, responsabilitatea și prejudiciul adus bugetului de stat cade în sarcina acestuia (...)*”

Chiar dacă în etapa de cercetare penală efectuată, respectiv în soluția de clasare pronunțată, Prim-procurorul consideră că față de faptele comise de domnul PSF nu sunt îndeplinite elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, apreciind că, în cauză, dacă achizițiile nu au fost declarate de societatea furnizoare ca și livrări nu este suficient pentru a se concluziona culpa societății X SRL, nu se soluționează și latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Având în vedere faptul că în etapa de cercetare penală nu s-a oferit nicio explicație cu privire la acordarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor în cazul impozitului pe profit, respectiv nu se probează relevanța stării de fapt fiscale care să justifice deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în evidența petentei și a taxei pe valoarea adăugată, rezultă că necesitatea respectării normelor legale fiscale de către petenta este imperativă, iar în lipsa prezentării de către aceasta în motivarea contestației a unor înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmе starea de fapt constatată de Inspekția Fiscală, pretențiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta vreme cât nici administrarea probelor în etapa procesual penală nu a confirmat varianta petentei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

#### D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de Societatea X SRI  
- în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr...../23.01.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei;

- Prezenta decizie se comunică la:

- lichidator judiciar HC IPURL
- A.J.F.P. Hunedoara-A.I.F cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea acesteia.

Cristian MOCAN  
DIRECTOR GENERAL,

