

## **D E C I Z I A nr.1296/424/27.08.2015**

privind soluționarea contestației formulate de SC X SRL ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../11.06.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../04.06.2015 de către AJFP ..., Inspecție fiscală asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., ..., județul ..., înregistrată la ORC sub nr..., cod unic de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr....-... ..../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și a Raportului de inspecție fiscală nr....-... ..../21.04.2015.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă a Raportului de inspecție fiscală nr....-... ..../21.04.2015, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr....-... ..../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspecție fiscală nr....-... ..../21.04.2015.

În ceea ce privește încadrarea în termen a contestației formulate de societatea petentă, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr....-... ..../21.04.2015, respectiv data de 29.04.2015, contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la AJFP ..., la data de ...05.2015, așa cum rezultă din ștampila Registraturii.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată, contestatorul solicită solicită anularea deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control, ca fiind netemeinice și nelegale, arătând următoarele:

Creanța fiscală privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar prevederilor art.5, 6, 7 și 94 din Codul procedură fiscală în ceea ce privește aplicarea unitară a legislației fiscale, exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta soluțiile fiscale admise de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza și exercitarea rolului său activ, care presupune examinarea din oficiu a stării de fapt reale, pe baza tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Au fost totodată încălcate și dispozițiile art.64 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” și 65 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” din Codul de procedură fiscală.

Efectuarea inspecției fiscale s-a făcut și cu încălcarea dispozițiilor art.107 din Codul de procedură fiscală, întrucât nu a fost informat, pe parcursul desfășurării acesteia, asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

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

Mai mult decât atât, la proiectul de raport de inspecție fiscală a fost depus punctul de vedere față de acesta, în care s-a arătat nelegalitatea și netemeinicia obligațiilor fiscale suplimentare. Cu toate acestea, în raportul de inspecție fiscală s-au făcut mențiuni cuprinse numai în două rânduri cu privire la acestea.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit.

Potrivit celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală, baza de impunere a fost majorată cu suma de ... lei.

În fapt, societatea, în calitate de beneficiar a achiziționat bunuri de la diverse societăți care au fost declarate inactive sau nu au declarat livrări către societate.

La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere a profitului în perioada anilor 2011-2012, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Pentru achizițiile efectuate, reprezentând materiale de construcții, au fost întocmite atât note de recepție, la data intrării în gestiune cât și bonuri de consum la data utilizării acestora, documentele îndeplinind toate cerințele prevăzute de Legea contabilității nr.82/1991, OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Faptul că societățile au efectuat livrări de bunuri după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi, nu sunt de natură a anula dreptul legal al societății de deducere a cheltuielilor cu bunurile facturate de către aceștia.

În același timp, în condițiile în care toate cheltuielile înregistrate au avut ulterior corespondent în venituri, dacă s-ar merge pe raționamentul organelor de control se poate trage concluzia că se pot obține venituri fără a efectua cheltuieli, iar în ipoteza în care cheltuielile sunt considerate nedeductibile, veniturile ar trebui tratate ca fiind neimpozabile.

În Raportul de inspecție fiscală nu există nicio mențiune referitoare la faptul că societatea ar fi fost notificată cu privire la existența unor neconcordanțe aferente declarațiilor depuse, respectiv că a fost informată de faptul că a declarat achiziții de bunuri pentru care furnizorul nu și-a îndeplinit obligația declarativă.

Pe cale de consecință, petentul susține că în cazurile reținute în raportul de inspecție fiscală, nu sunt aplicabile prevederile art.11 alin 1<sup>2</sup> din Codul fiscal, întrucât cheltuielile au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, legal și valabil emis, care conține și furnizează toate elementele prevăzute de dispozițiile legale.

Pentru aceleași considerente, și tranzacțiile efectuate cu SC Y SRL reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, fiind înregistrate pe baza de documente justificative. Faptul că SC Y SRL a efectuat livrări de bunuri după înscrierea acesteia ca inactivă în Registrul contribuabililor inactivi, nu este de natură a anula dreptul legal al societății de deducere a cheltuielilor cu bunurile facturate.

Cu privire la operațiunile derulate cu SC Z SRL, la baza relațiilor a stat contractul de lucrări nr.../20.06.2013 în baza căruia a fost emisă inițial factura nr.../24.03.2014, care a fost corectată la data de ...03.2014. Suma înregistrată de societate în evidențele contabile și fiscale fiind de ... lei.

Concluzionând, contestatorul susține că organele de inspecție fiscală nu au făcut altceva decât să transfere obligațiile furnizorilor către beneficiar, acesta fiind obligat o dată, să plătească furnizorului contravaloarea bunurilor sau serviciilor, iar a doua oară, pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă și care au generat venituri, să plătească impozit pe profit.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la achizițiile efectuate pentru care societatea a dedus TVA în sumă de ... lei, au fost respectate pe deplin prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât legiuitorul nu a condiționat deductibilitatea TVA de depunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor de către furnizor, societatea achiziționând bunurile în vederea realizării de operațiuni taxabile, iar deducerea TVA s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizor și care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

În susținere, petentul invocă jurisprudența fiscală a Curții de Justiție Europene.

Referitor la deducerea TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr.../03.01.2014 emisă de SC W SRL, a fost efectuată conform prevederilor art.132<sup>2</sup> alin.(3), art.145 alin.(1<sup>2</sup>) și art.152 din Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile punctului 45 alin.(3) și 61 alin.(10) din Normele de aplicare a Codului fiscal, întrucât societatea a efectuat atât plăți prin bancă către această societate, respectiv s-au efectuat compensări prin ordine de compensare.

Concluzionând, petentul susține că organele de inspecție fiscală trebuie să confere valoare operațiunilor efectuate pentru care s-a dedus TVA.

Dreptul de deducere reglementat de art.17 și urm. din Directiva a VI -a este o parte integrantă a schemei TVA și nu poate fi limitată în principiu.

În același timp, prevederile art.167, art.168 lit.a), art.178 lit.a), art.220.1 și art.226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile, dreptul de a deduce din valoarea de TVA pe care o datorează, valoarea taxei datorate sau achitate pentru bunurile, serviciile care i-a fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii acestora au săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii avea calitatea de persoană impozabilă și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA.

Referitor la majorările de întârziere.

Având în vedere motivațiile și argumentele prezentate, potrivit principiul de drept „accessorium sequitur principale”, societatea nu datorează nici majorările de întârziere/dobânzi și penalitățile în sumă de ... lei.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr....-... .../21.04.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:**

Referitor la impozitul pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2009 - 31.03.2014.

În perioada verificată, societatea a desfășurat activitate de prestări servicii - lucrări de construcții, conform contractelor încheiate cu partenerii.

Anul 2010

Din verificare documentelor financiar-contabile, s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna decembrie, achiziții de bunuri (salopete) în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei de la SC Y SRL ....

SC Y SRL ... este declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010.

Intrucât furnizorul este declarat inactiv, potrivit prevederilor art.11, 1<sup>2</sup>, din Codul fiscal, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv și ca urmare, cheltuielile în sumă de ... lei sunt nedeductibile fiscal, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Anul 2011

Societatea a evidențiat cheltuieli cu combustibilul nedeductibile în sumă totală de ... lei. Societatea nu a ținut cont la calculul impozitului pe profit de cheltuielile cu combustibilul nedeductibile și în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, cheltuielile privind combustibilul în sumă totală de ... lei sunt nedeductibile fiscal, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de bunuri (țeavă de cupru, cherestea, ciment, radiator de oțel, robinet, ..., țiglă) în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, după cum urmează:

- SC A SRL ..., în perioada aprilie - septembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC B SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

-SC C SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 22.08.2007

-SC D SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 30.05.2011

- SC E SRL, în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC F SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC G SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC H SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010
- SC I SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2011.

Bunurile achiziționate de la aceste societăți sunt înregistrate în evidența contabilă în contul 601 „Cheltuieli privind materiile prime”, au fost recepționate și s-au întocmit bonuri de consum.

Intrucât furnizorii menționați sunt declarați inactivi, pentru suma înregistrată pe cheltuieli privind materiile prime în contul 601, potrivit prevederilor art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Urmare a celor arătate, cheltuielile în sumă de ... lei sunt nedeductibile fiscal, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

#### Anul 2012

Societatea a înregistrat în perioada august - decembrie 2012 în evidența contabilă, achiziții de bunuri (țeavă, ciment, polycarbonat, tabla, cornier, tâmplărie, ..., armături) de la SC J SRL ..., în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, societate declarată inactivă începând cu data de 18.05.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

SC K SRL, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../17.11.2014 s-au solicitat informații, rezultând din declarația pe proprie răspundere a administratorului SC K SRL, că societatea nu a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL.

Bunurile achiziționate sunt înregistrate în evidența contabilă în contul 601 “Cheltuieli privind materiile prime”, au fost recepționate și s-au întocmit bonuri de consum.

Intrucât o parte din furnizorii menționați sunt declarați inactivi, pentru suma înregistrată pe cheltuieli privind materiile prime în contul 601, potrivit

prevederilor art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Având în vedere cele prezentate și prevederile art.6, art.7 alin(2), art.64 și art.94 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și art.11 alin.(1<sup>2</sup>), art.21 alin.(1) din Codul fiscal, precum și Decizia V din 15.01.2007 a Inaltei Curți de Casație și Justiție, achizițiile de bunuri în valoare totală de ... lei de la societățile care sunt inactive sau nu declară livrări către societate, sunt nedeductibile fiscal, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

#### Anul 2013

În luna decembrie 2013, societatea înregistrează în contabilitate factura nr.../01.12.2013 emisă către SC L SRL prin care stornează parțial venituri din lucrări în sumă de ... lei, facturate inițial cu factura nr.../27.12.2012.

Societatea nu a prezentat niciun document prin care să confirme primirea de către beneficiar a facturii sus menționate.

În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../17.11.2014 s-au solicitat informații de la SC L SRL cu privire la relația cu SC X SRL, constatându-se că SC L SRL are înregistrată în evidența contabilă factura nr.../27.12.2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări conform contract nr.../21.06.2012 (construire baza de cereale ... - ...).

Lucrările au fost recepționate și acceptate așa cum este prevăzut la punctul 4 din Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat între SC L SRL în calitate de investitor și SC X SRL în calitate de executant la data de 15.12.2012.

Între cele două societăți există un litigiu aflat pe rolul Judecătorei ..., înregistrat sub nr.../2015 având ca obiect Ordonanța de plată, SC X SRL în calitate de creditor iar SC L SRL în calitate de debitor.

Urmare a celor arătate, veniturile în sumă de ... lei au fost incluse în baza de impozitare a impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

#### Ianuarie 2014 - martie 2014

În luna martie 2014, societatea a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu terți" suma de ... lei, reprezentând lucrări construcții în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ... și prezentată în copie.

Factura nr... fără dată, are valoarea totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, societatea verificată înregistrând această factură cu valoarea totală de ... lei.

În timpul inspecției fiscale s-a efectuat un control încrucișat la SC Z SRL ... cu privire la relația cu SC X SRL, constatându-se că factura menționată a

fost anulată, fiind prezentate toate cele 3 exemplare, având înscrisă mențiunea “ANULAT”.

SC Z SRL a emis ulterior facturile nr.../12.04.2014, nr.../12.05.2014 și nr.../10.06.2014, în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, reprezentând avansuri lucrări în baza Contractului nr.../20.06.2013, obiectul contractului, executarea de lucrări la Centrul Local de Informare și Promovare Turistică, amenajare marcaje turistice precum și marketingul serviciilor legate de turismul rural în comuna ....

În luna martie 2014, SC X SRL emite către Comuna ... factura nr.../14.03.2014, reprezentând c/val situație de plată conform contract nr.../14.11.2012, respectiv lucrările executate de SC Z SRL.

Conform fișei furnizorului SC Z SRL, pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC X SRL, aceasta prezintă un sold de achitat în sumă de ... lei. În timpul inspecției fiscale, SC X SRL a prezentat Hotărârea Civilă nr.../08.10.2014 pronunțată de către Judecătoria ..., prin care SC X SRL nu este obligat la plata datoriei către SC Z SRL.

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au considerat deductibile, cheltuielile în sumă de ... lei facturate de SC Z SRL ..., iar cheltuielile în sumă de ... lei, sunt nedeductibile fiscal, deoarece nu au la bază un document justificativ, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

În luna martie 2014, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu terți” suma de ... lei, reprezentând avans lucrări modernizare DJ ..., în baza facturii nr.../31.03.2014 emisă de SC M SRL .... Întrucât în perioada verificată lucrările nu sunt aferente veniturilor, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând avans lucrări, nu constituie cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei.

În sinteză, pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost stabilit un impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată

#### Perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2009 - 31.03.2014.

1) În urma verificării concordanței dintre evidența contabilă și fișa pe plătitor s-au constatat următoarele:

- conform bilanțelor de verificare, TVA de plată cumulat pe perioada 01.01.2009 - 31.03.2014 este în sumă de ... lei
- conform fișei pe plătitor, TVA de plată declarată în perioada 01.01.2009 - 31.03.2014 este în sumă de ... lei.



Rezultă astfel o diferență de TVA nedeclarată de societate în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile art.84 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și art.156<sup>2</sup> alin.(3) din Codul fiscal.

Urmare a inspecției fiscale, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

2) Societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri (salopete, țiglă, coame, nisip, balast, ..., parchet) în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, de la furnizori din țară, după cum urmează:

- SC Y SRL ..., în perioada decembrie 2010 - martie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010.

- SC A SRL ..., în perioada aprilie - septembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC B SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

-SC C SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 22.08.2007

-SC D SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 30.05.2011

- SC E SRL, în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC F SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC G SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC I SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2011.

- SC N SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea care nu a fost înregistrată în scopuri de TVA niciodată.

- SC O SRL ..., în luna noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA doar în perioada 01.01.2012 -01.11.2013.

- SC P SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2006 -01.12.2010.
- SC R SRL ..., în luna martie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2004 -01.11.2010.
- SC S SRL ..., în luna noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2004 - 06.01.2010.
- SC T SRL ..., în luna martie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea nu a fost înregistrată în scopuri de TVA niciodată.
- SC U SRL ..., în luna noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2010 - 01.06.2010.
- SC Q SRL ..., înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Asociația nu a fost înregistrată în scopuri de TVA niciodată.
- SC Q1 SRL ..., în perioada august - decembrie 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea nu a fost înregistrată niciodată ca plătitor de TVA.
- SC Q2 SRL ..., în luna august 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 17.11.2009 -01.02.2011
- SC Q3 SRL ..., în luna august 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 09.09.2008 - 01.08.2012.
- SC J SRL ..., în perioada august - decembrie 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.
- SC K SRL, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../17.11.2014 s-au solicitat informații, rezultând din declarația pe proprie răspundere a administratorului SC K SRL, că societatea nu a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL.

Bunurile achiziționate de la aceste societăți sunt înregistrate în evidența contabilă în contul 601 “Cheltuieli privind materiile prime”, au fost recepționate și s-au întocmit bonuri de consum.

Potrivit prevederilor art.4 din Ordinul ANAF nr.819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi “La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

Potrivit prevederilor art.11 alin(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

De asemenea pentru facturile emise de către furnizori neplătitori de TVA, societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate și prevederile art.6, art.7 alin.(2), art.64 și art.94 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, art.3 și art.4 din Ordinul ANAF nr.819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi și art.11 alin.(1<sup>2</sup>), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup>, art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), art.151<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizori inactivi, neplătitori de TVA, care nu declară tranzacțiile, societatea nu are drept de deducere.

3) În luna decembrie 2013, societatea înregistrează în contabilitate factura nr.../01.12.2013 emisă către SC L SRL prin care stornează parțial venituri din lucrări în sumă de ... lei, facturate inițial cu factura nr.../27.12.2012 și stornează TVA colectată în sumă de ... lei.

Societatea nu a prezentat niciun document prin care să confirme primirea de către beneficiar a facturii sus menționate.

În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../17.11.2014 s-au solicitat informații de la SC L SRL cu privire la relația cu SC X SRL, constatându-se că SC L SRL are înregistrată în evidența contabilă factura nr.../27.12.2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări conform contract nr.../21.06.2012 (construire baza de cereale ... - ...).

Lucrările au fost recepționate și acceptate așa cum este prevăzut la punctul 4 din Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat între SC L SRL în calitate de investitor și SC X SRL în calitate de executant.

Între cele două societăți există un litigiu aflat pe rolul Judecătoriei ..., înregistrat sub nr.../2015 având ca obiect Ordonanța de plată, SC X SRL în calitate de creditor iar SC L SRL în calitate de debitor.

Urmare a celor arătate, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

4) In luna martie 2014, societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de ... lei, în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ... și prezentată în copie.

Factura nr.... fără dată, are valoarea totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, societatea verificată înregistrând această factură cu valoarea totală de ... lei.

In timpul inspecției fiscale s-a efectuat un control încrucișat la SC Z SRL ... cu privire la relația cu SC X SRL, constatându-se că factura menționată a fost anulată, fiind prezentate toate cele 3 exemplare, având înscrisă mențiunea "ANULAT".

SC Z SRL a emis ulterior facturile nr.../12.04.2014, nr.../12.05.2014 și nr.../10.06.2014, în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, reprezentând avansuri lucrări în baza Contractului nr.../20.06.2013, obiectul contractului, executarea de lucrări la Centrul Local de Informare și Promovare Turistică, amenajare marcaje turistice precum și marketingul serviciilor legate de turismul rural în comuna ....

In luna martie 2014, SC X SRL emite către Comuna ... factura nr.../14.03.2014, reprezentând c/val situație de plată conform contract nr.../14.11.2012, respectiv lucrările executate de SC Z SRL.

Conform fișei furnizorului SC Z SRL, pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC X SRL, aceasta prezintă un sold de achitat în sumă de ... lei. In timpul inspecției fiscale, SC X SRL a prezentat Hotărârea Civilă nr.../08.10.2014 pronunțată de către Judecătoria ..., prin care SC X SRL nu este obligat la plata datoriei către SC Z SRL.

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au considerat TVA deductibilă în sumă de ... lei, iar pentru TVA în suma de ... lei, nu se acordă drept de deducere deoarece nu are la bază un document justificativ.

5) In luna ianuarie 2014, societatea înregistrează factura nr.../03.01.2014 emisă de SC W SRL ..., în valoare totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Potrivit bazei de date a ANAF, SC W SRL aplică sistemul TVA la încasare și în conformitate cu art.145 alin.(1<sup>2</sup>) dreptul de deducere se acordă în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului.

In luna ianuarie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă aferentă acestei facturi în sumă totală de ... lei, fără a avea la bază un document de plată. In perioada ianuarie - aprilie 2014, societatea a efectuat plăți și compensări cu SC W SRL ... în sumă totală de ... lei, TVA aferentă în sumă de ... lei.

Ulterior, SC W SRL a emis factura storno nr.../30.03.2014 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, societatea înregistrând factura în jurnalul de cumpărări aferent lunii aprilie 2014 și TVA deductibilă aferentă facturii storno ... lei.

De asemenea, societatea a mai înregistrat în baza facturii storno nr. în luna aprilie 2014, TVA deductibilă în sumă de ... lei.

Urmare a celor menționate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Urmare inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

Perioada supusă inspecției fiscale 01.04.2014 - 30.06.2014.

În urma verificării concordanței dintre evidența contabilă și fișa pe plătitor, s-au constatat următoarele:

- conform balanțelor de verificare, TVA de plată cumulat pe perioada 01.04.2014 - 30.06.2014 este în sumă de ... lei.

- conform fișei pe plătitor, TVA de plată declarată în perioada 01.04.2014 - 30.06.2014 este în sumă de ... lei.

Rezultă astfel o diferență de TVA nedeclarată de societate în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile art.84 alin.(3) din OG nr.92/2003 și art.156<sup>2</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003.

Urmare inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Pentru TVA suplimentară în sumă de ... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

În sinteză, pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost stabilită o TVA în sumă totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferent TVA stabilită suplimentar, s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

SC X SRL ..., înregistrată la ORC sub nr.J..., cod unic de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, reprezentată prin domnul X, în calitate de administrator.

**A.** Referitor la aspectele de procedură invocate de societate, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au respectat obiectul inspecției fiscale, și-au exercitat rolul activ în stabilirea situației de fapt fiscale și au aplicat principiile de bază în materie fiscală în

concluziile Raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În fapt, societatea susține că sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală reținute în Raportul de inspecție fiscală și care stau la baza emiterii deciziei de impunere contestată, impunându-se a fi anulate întrucât organul de inspecție fiscală nu și-a exercitat rolul activ în vederea stabilirii situației fiscale reale prin obținerea și utilizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În drept, potrivit art.94 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impuner, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

Totodată, conform alin.(2) al aceluiași articol, 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;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”,*

iar potrivit alin.(3):

*“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informații de la terți;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

[...]”, coroborat cu prevederile pct.91.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“91.4. 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. 65 din Codul de procedură fiscală.”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că inspecția fiscală are ca obiect **verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile**, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui raport scris, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza emiterii, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

La CAP.II **“Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”**, art.5, art.6 și art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

**Art.5 “Aplicarea unitară a legislației**

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.[...]*

**Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere**

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția*

*admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

**Art.7 “Rolul activ**

*[...]*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că în exercitarea rolului său activ, 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, așa cum susține societatea prin contestația formulată, dar în același timp **este cel mai în măsură să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și **să adopte soluția admisă de lege**, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, **fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale** și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, conform art.64 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“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”.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală, în cadrul acțiunii de verificare a SC X SRL și de stabilire a bazelor de impunere și a obligațiilor fiscale suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, precum și a obligațiilor fiscale acesorii aferente acestora, a respectat prevederile legale procedurale privind obiectul inspecției fiscale, pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor sale procedând la investigarea fiscală a actelor și faptelor contribuabilului.

Potrivit prevederilor art.97 alin.(1) lit.b) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“In realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control: (...)*

*b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane;...”*



coroborate cu prevederile art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, **putând proceda la:***

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)*”

Prin prisma temeiurilor de drept, se reține că organul de inspecție fiscală **poate** proceda la efectuarea de controale încrucișate și solicitarea de informații de orice fel (...), fără a fi însă obligat să recurgă la aceste proceduri de control.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, atunci când s-a impus au aplicat ca procedură de control, controlul încrucișat și au solicitat clarificări de la partenerii de tranzacții comerciale respectiv, verificarea operațiunilor impozabile și a documentelor în corelație cu cele deținute de petent.

În ceea ce privește argumentul conform căruia pe parcursul desfășurării inspecției fiscale nu a fost informat asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.*

coroborate cu prevederile art.107 din același act normativ:

**“Dreptul contribuabilului de a fi informat**

*(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(...)*

*(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

Se reține că societatea a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală și a depus în scris punctul de vedere.

Astfel, prin adresa nr.../07.04.2015, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea să se prezinte la discuția finală ca urmare a încheierii inspecției fiscale, fiind transmis și proiectul raportului de inspecție fiscală.

Cu adresa înregistrată la AJFP ... sub nr.../15.04.2015, reprezentantul societății petente transmite Punct de vedere cu privire la constatările din Proiectul de Raport de inspecție fiscală.

Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au reținut că susținerile contestorului cu privire la nelegalitatea și netemeinicia obligațiilor fiscale suplimentare, nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală, fiind menținute constatările și consecințele fiscale ale inspecției fiscale.

Excepție au făcut cele prezentate de societatea petentă cu referire la cheltuielile cu combustibilul aferent perioadei mai 2009 - decembrie 2010 și de plățile efectuate către SC W SRL.

Având în vedere cele prezentate, se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat obiectul inspecției fiscale și nu și-au exercitat rolul activ în stabilirea situației de fapt fiscale.

Deoarece excepțiile de procedură ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neîntemeiate, DGRFP Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC X SRL ....

**B.** Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de SC X SRL ... nu sunt invocate temeuri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.65, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr....-... .../21.04.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, motivele de fapt și de drept reținute fiind următoarele:

**1.** În anul 2011, societatea a evidențiat cheltuieli cu combustibilul nedeductibile în sumă totală de ... lei. Societatea nu a ținut cont la calculul impozitului pe profit de cheltuielile cu combustibilul nedeductibile.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile privind combustibilul în sumă totală de ... lei sunt nedeductibile fiscal, fapt pentru care a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei.

2. In luna decembrie 2013, societatea a înregistrat în contabilitate factura nr.../01.12.2013 emisă către SC L SRL, prin care stornează parțial venituri din lucrări în sumă de ... lei, facturate inițial cu factura nr.../27.12.2012.

Societatea nu a prezentat niciun document prin care să confirme primirea de către beneficiar a facturii sus menționate.

Urmare solicitării de informații de la SC L SRL, s-a constatat că societatea are înregistrată în evidența contabilă factura nr.../27.12.2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări conform contract nr.../21.06.2012 (construire baza de cereale ... - ...).

Lucrările au fost recepționate și acceptate așa cum este prevăzut la punctul 4 din Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat între SC L SRL, în calitate de investitor și SC X SRL, în calitate de executant la data de 15.12.2012.

Intre cele două societăți există un litigiu aflat pe rolul Judecătoriei ..., înregistrat sub nr.../2015 având ca obiect Ordonanța de plată, SC X SRL, în calitate de creditor iar SC L SRL, în calitate de debitor.

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au inclus veniturile în sumă de ... lei în baza de impozitare a impozitului pe profit și au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

3. In luna martie 2014, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu terți” suma de ... lei, reprezentând contravaloare avans lucrări modernizare DJ ..., în baza facturii nr.../31.03.2014 emisă de SC M SRL ....

Intrucât în perioada verificată, lucrările nu sunt aferente veniturilor, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare avans lucrări, sunt nedeductibile fiscal, fapt pentru care a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la constatările motivate de către organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și inclus în suma contestată de ... lei, prin contestația formulată, petentul nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.2.6. și pct.11.1. lit. b) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

pct.11.1. *“Contestația poate fi respinsă ca: [...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.”*

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ: *“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”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL ..., deși contestă impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt

și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr....-... .../21.04.2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“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”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL ... pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**C.** Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petentul poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă totală de ... lei.

**a)** Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile cu achizițiile în sumă de ... lei sunt deductibile fiscal, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor, furnizorii era declarați contribuabili inactivi, iar argumentele în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, SC X SRL ... a înregistrat în evidența contabilă în luna decembrie 2010, achiziții bunuri (salopete) în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, de la SC Y SRL ....

SC Y SRL ... a fost declarată ca inactivă începând cu data de 07.10.2010.

De asemenea, la nivelul anului 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de bunuri (țeavă de cupru, cherestea, ciment, radiator de oțel, robinet, ..., țiglă) în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, astfel:

- SC A SRL ..., în perioada aprilie - septembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC B SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

-SC C SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 22.08.2007

-SC D SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 30.05.2011

- SC E SRL, în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC F SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC G SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC H SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010

- SC I SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2011.

Totodată, la nivelul perioadei august - decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de bunuri (țeavă, ciment, polycarbonat, tabla, cornier, tâmplărie, ..., armături) de la SC J SRL ..., în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2012.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu putea înregistra în categoria cheltuielilor deductibile suma de ... lei, pentru achizițiile efectuate de la furnizori declarați inactivi.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

*Art.11 “(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)*

*(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de*

*declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...)*

Alin.(1<sup>2</sup>) al art.11 a fost modificat de pct.4 al art.I din OUG nr.125/27 decembrie 2011 publicată în Monitorul Oficial nr.938/30 decembrie 2011.

*“(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. (...)*

- coroborate cu prevederile art.78 alin 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare în anul 2010:

Art.78 “Registrul contribuabililor. (...)

*(5) Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat”.*

Art.78<sup>1</sup> “Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

*(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

(...)

(8) *Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.*

Art.78<sup>1</sup> a fost introdus de pct.27 al art.I din OG nr.29/31 august 2011, publicată în Monitorul Oficial nr.626/02 septembrie 2011. Această completare intră în vigoare la 15 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, respectiv 17 septembrie 2011, conform art.III din același act normativ.

- coroborate cu prevederile art.3 din OANAF nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la perioada supusă inspecției:

Art.3 *“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”*

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.21 *“Cheltuieli. (...)*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...) r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...)”*

Așadar, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit dispozițiilor legale, în vigoare în perioada analizată, pe perioada în care sunt înscrși în lista contribuabililor inactivi, contribuabilii nu mai au dreptul să desfășoare activitate economică, iar orice documente emise în această perioadă sunt lipsite de efecte juridice din punct de vedere fiscal, nefiind luate în considerare, tranzacțiile realizate de un astfel de contribuabil, cu încălcarea interdicției referitoare la nedesfășurarea de activități economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achizițiile de la mai mulți furnizori în sumă totală de ... lei, tranzacții efectuate după data declarării stării de inactivitate fiscală a societăților furnizoare.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contestatorului, având în vedere următoarele considerente:



Referitor la faptul că starea de fapt a societății furnizoare nu-i poate fi imputabilă:

Conform prevederilor legale, procedura de declarare a contribuabililor inactivi este stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se reține că SC X SRL ... putea avea cunoștință despre faptul că societățile furnizoare au fost declarate societăți inactive, prin simpla accesare a paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală - secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, care permite identificarea tuturor societăților cu care contestatorul are relații contractuale, în vederea verificării stării de inactivitate a acestora, respectiv în vederea verificării îndeplinirii tuturor condițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor. Faptul că nu a verificat pe site-ul ANAF starea societăților furnizoare, nu o absolvă de vină.

De asemenea, se reține că sunt imperative dispozițiile legale cu privire la faptul că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora în lista contribuabililor declarați inactivi, conform dispozițiilor legale, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor respective.

Prin urmare, susținerile contestatorului sunt lipsite de relevanță juridică, întrucât verificarea furnizorilor este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF, iar legea fiscală care reglementează deductibilitatea cheltuielilor este de strictă interpretare și aplicare, astfel încât, aceasta nu poate invoca buna sa credință, ca o cauză exoneratoare de culpă.

Referitor la invocarea faptului că sancțiunea neexercitării dreptului de deducere a cheltuielilor, pe motiv că furnizorul său a comis anumite nereguli, este contrară jurisprudenței comunitare în materie:

Se reține faptul că jurisprudența comunitară recunoaște și principiul **luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri**, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile.

În acest context, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la bază **mijloace și măsuri proporționale** în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art.78 din Codul de procedură fiscală, respectiv:

- pot fi declarați *contribuabili inactivi numai contribuabilii care au un comportament evazionist*: nu funcționează la sediul social declarat, se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale ori nu depun nicio declarație prevăzută de lege pe parcursul unui semestru calendaristic

- declararea ca inactivi a contribuabililor se face pe baza unei proceduri aprobata oficial
- lista contribuabililor declarati inactivi este **publică fiind afișată** pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public
- ceilalți contribuabili **pot consulta cu usurință acest registru public**, astfel că, printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de publicare pe site-ul ANAF a listei contribuabililor declarați inactivi, care au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere a cheltuielilor pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal** urmat de contribuabilii corecți.

Referitor la faptul că achizițiile au la bază documente justificative care respectă dispozițiile legale în vigoare:

Simpla deținere a facturilor de achiziție nu este suficientă pentru a justifica deducerea cheltuielilor privind achizițiile și deducerea taxei pe valoarea adăugată, câtă vreme conform prevederilor art.3 din OANAF nr.575/2006, de la data declarării ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, **acestea neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

Referitor la susținerile contestatorului privind neimpozitarea veniturilor realizate ca urmare a cheltuielilor excluse de la deducere:

Prevederile art.20 “Venituri neimpozabile” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:*

*a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 20<sup>1</sup> alin. (3) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;*

*b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. e) și h);*

*c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;*

*d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.*

*e) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare;*

*f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;*

*g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz.*

*h) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare”.*

iar la pct.20 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în explicitarea prevederilor art.20 lit.c), se precizează:

*“Sunt considerate venituri neimpozabile veniturile prin care se recuperează cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor, cum sunt: rambursările de impozit pe profit plătit în perioadele anterioare, restituirea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, veniturile din anularea unor provizioane care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor și altele asemenea..”*

Având în vedere cele mai sus prezentate și ținând cont de dispozițiile art.13 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căroră **“interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”**, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate în baza facturilor fiscale emise de contribuabili declarați inactivi și au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

b) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile cu achizițiile în sumă de ... lei sunt deductibile fiscal, în condițiile în care, furnizorul nu declară relații comerciale derulate cu societatea petentă, respectiv livrări de bunuri efectuate către societate, iar argumentele în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, SC X SRL ... a înregistrat în evidența contabilă la nivelul anului 2012, achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../17.11.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat de la SC K SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă.

Potrivit declarației pe proprie răspundere a administratorului societății, SC K SRL nu a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL.

Având în vedere prevederile art.6, art.7 alin(2), art.64 și art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Decizia V din 15.01.2007 a Inaltei Curți de Casație și Justiție, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu putea înregistra în categoria cheltuielilor deductibile suma de ... lei, pentru achizițiile efectuate de la furnizorul care nu declară livrări către societate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

Art.11 *“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție*

*care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)”*

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“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.21 *“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. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din același act normativ, unde se specifică :

*“(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”*,

și cu prevederile pct.12 și pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, conform cărora:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr..../19..., republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, în baza unor facturi, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității 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”.*

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală 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, așa cum susține societatea prin contestația formulată, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Astfel, potrivit prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”*

Pentru stabilirea realității operațiunilor menționate mai sus (achiziții de bunuri), organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului SC K SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă, iar prin declarația pe proprie răspundere acesta a menționat că nu a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL.

Astfel, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

În ceea ce privește susținerea contestatorului potrivit căreia, în Raportul de inspecție fiscală nu există nicio mențiune referitoare la faptul că societatea a fost informată de faptul că a declarat achiziții de bunuri pentru care furnizorul nu și-a îndeplinit obligația declarativă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, organul de inspecție fiscală fiind îndreptățit să constate starea de fapt fiscală a contribuabilului și să ia măsurile legale care se impun.

Față de cele reținute și prin prisma prevederile actelor normative invocate, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor de achiziții de bunuri derulate între contestator și furnizorul care nu declară relații comerciale și livrări de bunuri efectuate către societatea petentă.

c) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile în sumă de ... lei sunt deductibile fiscal, în condițiile în care, factura în baza căreia au fost înregistrate în contabilitate a fost anulată de către prestatorul de servicii, iar argumentele în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în luna martie 2014, societatea a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu terți" suma de ... lei, reprezentând lucrări construcții, în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ... și prezentată în copie.

În timpul inspecției fiscale, s-a efectuat un control încrucișat la SC Z SRL ... cu privire la relația cu SC X SRL, constatându-se că factura menționată a fost anulată, fiind prezentate toate cele 3 exemplare, având înscrisă mențiunea "ANULAT".

Totodată, s-a constatat că SC Z SRL a emis ulterior facturile nr..../12.04.2014, nr..../12.05.2014 și nr..../10.06.2014, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând avansuri lucrări în baza Contractului nr..../20.06.2013.

Obiectul contractului, executarea de lucrări la Centrul Local de Informare și Promovare Turistică, amenajare marcaje turistice precum și marketingul serviciilor legate de turismul rural în comuna ...

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2014, SC X SRL emite către Comuna ... factura nr..../14.03.2014, reprezentând c/val situație de plată conform contract nr..../14.11.2012, respectiv lucrările executate de SC Z SRL.

Conform fișei furnizorului SC Z SRL, pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC X SRL, aceasta prezintă un sold de achitat în sumă de ... lei. De asemenea, SC X SRL a prezentat Hotărârea Civilă nr..../08.10.2014 pronunțată de către Judecătoria ..., prin care SC X SRL nu este obligată la plata datoriei către SC Z SRL.

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au considerat deductibile, cheltuielile în sumă de ... lei facturate de SC Z SRL ..., iar cheltuielile în sumă de ... lei (... lei - ... lei), sunt nedeductibile fiscal, deoarece nu au la bază un document justificativ, stabilind un impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*Art.19 "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.21 *“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. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din același act normativ, unde se specifică :

*“(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”*,

și cu prevederile pct.12 și pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, conform cărora:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr..../19..., republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1) Potrivit Raportului de inspecție fiscală:

Societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu terți” suma de ... lei, reprezentând lucrări construcții, în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ... și prezentată în copie.

Factura nr.... fără dată, are valoarea totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, societatea verificată înregistrând această factură cu valoarea totală de ... lei.

În timpul inspecției fiscale a fost efectuat un control încrucișat la SC Z SRL ... cu privire la relația cu SC X SRL ....

Furnizorul SC Z SRL ... a anulat factura nr.... fără dată, prezentând echipei de inspecție fiscală toate cele 3 exemplare ale facturii, având înscrisă mențiunea “ANULAT”.



Totodată, s-a constatat că SC Z SRL a emis ulterior facturile nr.../12.04.2014, nr.../12.05.2014 și nr.../10.06.2014, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând avansuri lucrări în baza Contractului nr.../20.06.2013.

2) Potrivit Hotărârii Civile nr.../08.10.2014 pronunțată de către Judecătoria ..., privind pe creditoarea SC Z SRL ... împotriva debitoarei SC X SRL ..., având ca obiect ordonanță de plată:

La data de 20.06.2013, între creditoarea SC Z SRL ... și debitoarea SC X SRL ... s-a încheiat contractul de lucrări nr... având ca obiect "executarea de lucrări la Centrul local de informare și promovare turistică, amenajarea de marcaje turistice, precum și marketingul serviciilor legate de turismul rural din comuna ...".

În baza acestui contract, creditoarea a executat lucrări, care au fost facturate conform facturilor:

- nr. .../10.10.2013 în valoare de ... lei, achitată integral
- nr.../24.03.2014 în valoare de ... lei, din care s-a achitat suma de ... lei, rămânând un rest de plată de ... lei.

Debitoarea SC X SRL ... contestă creanța supusă litigiului, dovedind că în contabilitatea creditoarei, factura ... nu figurează înregistrată și nici că lucrările ar fi fost confirmate de către beneficiar.

Văzând aceste considerente, s-a dispus respingerea cererii de ordonanță de plată formulată de creditoarea SC Z SRL ... împotriva debitoarei SC X SRL ....

3) Conform fișei furnizorului SC Z SRL pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC X SRL, aceasta prezintă un sold de achitat în sumă de ... lei.

Având în vedere cele arătate și prin prisma prevederilor legale, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit deductibile, cheltuielile în sumă de ... lei facturate ulterior de către SC Z SRL ..., iar cheltuielile în sumă de ... lei (... lei - ... lei), nedeductibile fiscal, deoarece nu au la bază un document justificativ.

Mai mult, și în cazul reținerii facturii nr... în baza căreia societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ... lei, așa cum s-a arătat mai sus, petentul a achitat doar suma de ... lei (inclusiv TVA), pentru diferența societatea nemaifiind obligată la plata acesteia către furnizorul SC Z SRL ..., conform Hotărârii Civile nr.../08.10.2014.

În concluzie, în baza celor reținute la litera C) și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

**D.** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de SC X SRL ... nu sunt invocate temeuri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.65, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr....-... .../21.04.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, motivele de fapt și de drept reținute fiind următoarele:

**1.** În perioada 01.01.2009 - 31.03.2014, în urma verificării concordanței dintre evidența contabilă și fișa pe plătitor, s-au constatat următoarele:

- conform bilanțelor de verificare, TVA de plată cumulat pe perioada 01.01.2009 - 31.03.2014 este în sumă de ... lei
- conform fișei pe plătitor, TVA de plată declarată în perioada 01.01.2009 - 31.03.2014 este în sumă de ... lei.

Pentru diferența de TVA nedeclarată de societate în sumă de ... lei, au fost încălcate prevederile art.84 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art.156<sup>2</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a inspecției fiscale, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

**2.** În luna decembrie 2013, societatea a înregistrat în contabilitate factura nr..../01.12.2013 emisă către SC L SRL, prin care stornează parțial venituri

din lucrări în sumă de ... lei, facturate inițial cu factura nr.../27.12.2012 și stornează TVA colectată în sumă de ... lei.

Societatea nu a prezentat niciun document prin care să confirme primirea de către beneficiar a facturii sus menționate.

Urmare solicitării de informații de la SC L SRL, s-a constatat că societatea are înregistrată în evidența contabilă factura nr.../27.12.2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări conform contract nr.../21.06.2012 (construire baza de cereale ... - ...).

Lucrările au fost recepționate și acceptate așa cum este prevăzut la punctul 4 din Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat între SC L SRL, în calitate de investitor și SC X SRL, în calitate de executant.

Între cele două societăți există un litigiu aflat pe rolul Judecătorei ..., înregistrat sub nr.../2015 având ca obiect Ordonanța de plată, SC X SRL, în calitate de creditor iar SC L SRL, în calitate de debitor.

Urmare a celor arătate, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

**3.** În perioada 01.04.2014 - 30.06.2014, în urma verificării concordanței dintre evidența contabilă și fișa pe plătitor, s-au constatat următoarele:

- conform bilanțelor de verificare, TVA de plată cumulat pe perioada 01.04.2014 - 30.06.2014 este în sumă de ... lei.

- conform fișei pe plătitor, TVA de plată declarată în perioada 01.04.2014 - 30.06.2014 este în sumă de ... lei.

Pentru diferența de TVA nedeclarată de societate în sumă de ... lei, au fost încălcate prevederile art.84 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art.156<sup>2</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției fiscale, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Referitor la constatările motivate de către organele de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei și inclusă în suma contestată de ... lei, prin contestația formulată, petentul nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.2.6. și pct.11.1. lit. b) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

pct.11.1. *“Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.”*

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ: *“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”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL ..., deși contestă taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr....-... .../21.04.2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“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”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL ... pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, în conformitate cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**E.** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**a)** Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta este aferentă unor facturi de achiziții emise de societăți comerciale declarate contribuabili inactivi, societăți comerciale neînregistrate în scopuri de TVA sau care nu declară relații comerciale derulate cu societatea petentă.

În fapt, SC X SRL ... și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri (salopete, țiglă, coame, nisip, ..., parchet) în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, înscrise în facturile emise de:

- SC Y SRL ..., în perioada decembrie 2010 - martie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010
- SC A SRL ..., în perioada aprilie - septembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009

- SC B SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC C SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care baza TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 22.08.2007
- SC D SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 30.05.2011
- SC E SRL, în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC F SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC G SRL ..., în luna martie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009
- SC I SRL ..., în luna noiembrie 2011, achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2011
- SC N SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea care nu a fost înregistrată în scopuri de TVA niciodată.
- SC O SRL ..., în luna noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA doar în perioada 01.01.2012 -01.11.2013
- SC P SRL ..., în perioada martie - noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2006 - 01.12.2010
- SC R SRL ..., în luna martie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2004 -01.11.2010
- SC S SRL ..., în luna noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2004 - 06.01.2010
- SC T SRL ..., în luna martie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea nu a fost înregistrată în scopuri de TVA niciodată
- SC U SRL ..., în luna noiembrie 2011, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.01.2010 - 01.06.2010

- SC Q SRL ..., înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Asociația nu a fost înregistrată în scopuri de TVA niciodată
- SC Q1 SRL ..., în perioada august - decembrie 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea nu a fost înregistrată niciodată ca plătitor de TVA.
- SC Q2 SRL ..., în luna august 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 17.11.2009 -01.02.2011
- SC Q3 SRL ..., în luna august 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 09.09.2008 - 01.08.2012
- SC J SRL ..., în perioada august - decembrie 2012, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. Societatea este declarată inactivă începând cu data de 18.05.2012
- SC K SRL, înregistrează achiziții în valoare totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei. În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../17.11.2014 s-au solicitat informații, rezultând din declarația pe proprie răspundere a administratorului SC K SRL, că societatea nu a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL.

Având în vedere prevederile art.4 din Ordinul ANAF nr.819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi și art.11 alin.(1<sup>2</sup>), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup>, art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), art.151<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri de la societăți comerciale declarate contribuabili inactivi, societăți comerciale neînregistrate în scopuri de TVA sau care nu declară relațiile comerciale derulate cu societatea petentă, SC X SRL nu are drept de deducere.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

*Art.11 “(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)*

*(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și*

*persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Alin.(1<sup>2</sup>) al art.11 a fost modificat de pct.4 al art.I din OUG nr.125/27 decembrie 2011 publicată în Monitorul Oficial nr.938/30 decembrie 2011.

*“(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. (...)”*

- coroborate cu prevederile art.78 alin 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare în anul 2010:

Art.78 “Registrul contribuabililor. (...)”

*(5) Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat”.*

Art.78<sup>1</sup> “Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

*(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:*

*a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;*

*b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;*

*c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...)”*

Art.78<sup>1</sup> a fost introdus de pct.27 al art.I din OG nr.29/31 august 2011, publicată în Monitorul Oficial nr.626/02 septembrie 2011. Această completare intră în vigoare la 15 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al



României, respectiv 17 septembrie 2011, conform art.III din același act normativ.

În materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup> și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

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...”*

Art.134<sup>2</sup> *“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”*

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

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

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

Art.146 *“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

Art.155 *“...(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

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

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile art.5 din OANAF nr.1786/2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, potrivit căruia *“(1) Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri*

*de TVA a contribuabililor inactivi se efectuează cu data de întâi a lunii următoare intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.(...)”.*

Totodată, potrivit prevederilor art.3 din Ordinul nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, se precizează:

*“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”*

Se reține că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de societăți comerciale declarate contribuabili inactivi deși, potrivit actului normativ anterior precizat, facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziții emise de SC K SRL, societate care nu declară relații comerciale și livrări de bunuri efectuate către societatea petentă.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus în materie de taxă pe valoarea adăugată și incidente speței, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

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

De asemenea, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată se bazează pe mecanismul deductibilității și pentru aplicarea căruia, fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, în raport de situația de fapt prezentată anterior la capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor,

potrivit căreia, furnizorul declară că nu a desfășurat relații comerciale cu SC X SRL, nedeclarând astfel relații comerciale și livrări de bunuri efectuate către societatea petentă, se reține că furnizorul societății nu a colectat TVA și nu și-a achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit mecanismului descris mai sus, petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul în numele căruia au fost emise facturile fiscale în cauză.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziții emise de diverși furnizori care, potrivit informațiilor furnizate de aplicațiile informatice ale Ministerului de Finanțe, sunt neplătitori de TVA.

Potrivit bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, s-a constatat că societățile comerciale SC N SRL ..., SC O SRL ..., SC P SRL ..., SC R SRL ..., SC S SRL ..., SC T SRL ..., SC U SRL ..., SC Q SRL ..., SC Q1 SRL ..., SC Q2 SRL ..., SC Q3 SRL ..., nu sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Potrivit prevederilor legale sus menționate în materie de taxă pe valoarea adăugată și incidente speței, se reține că persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

În speța sunt incidente și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 care precizează:

*“(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.”*

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, Inalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de*

*dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale emise de societăți neînregistrate în scopuri de TVA respectiv, neimpozabile din punct de vedere al TVA .

Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale se reține că facturile nefiind emise de persoane impozabile din punct de vedere al TVA nu constituie documente legale cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În sinteză, în raport de situația de fapt prezentată și având în vedere temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de soluționare rețin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă ... lei, astfel:

- ... lei - TVA aferentă achizițiilor înregistrate în baza unor facturi emise de societăți comerciale declarate contribuabili inactivi, facturi care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal

- ... lei - TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care furnizorul nu declară relații comerciale și livrări de bunuri efectuate către societatea petentă, fapt pentru care s-a reținut că furnizorul societății nu a colectat TVA și nu și-a achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât potrivit mecanismului descris mai sus, petenta să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorul în numele căruia au fost emise facturile fiscale în cauză.

- ... lei - TVA aferentă achizițiilor înregistrate în baza unor facturi emise de societăți comerciale neînregistrate în scopuri de TVA respectiv, neimpozabile din punct de vedere a TVA.

**b)** Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care, factura în baza căreia s-a exercitat dreptul de deducere a fost anulată de către prestatorul de servicii, iar argumentele în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în luna martie 2014, societatea a înregistrat TVA deductibil în sumă de ... lei, în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ... și prezentată în copie.

În timpul inspecției fiscale, s-a efectuat un control încrucișat la SC Z SRL ... cu privire la relația cu SC X SRL, constatându-se că factura menționată a fost anulată, fiind prezentate toate cele 3 exemplare, având înscrisă mențiunea “ANULAT”.

Totodată, s-a constatat că SC Z SRL a emis ulterior facturile nr.../12.04.2014, nr.../12.05.2014 și nr.../10.06.2014, în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând avansuri lucrări în baza Contractului nr.../20.06.2013.

Obiectul contractului, executarea de lucrări la Centrul Local de Informare și Promovare Turistică, amenajare marcaje turistice precum și marketingul serviciilor legate de turismul rural în comuna ...

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2014, SC X SRL emite către Comuna ... factura nr.../14.03.2014, reprezentând c/val situație de plată conform contract nr.../14.11.2012, respectiv lucrările executate de SC Z SRL.

Conform fișei furnizorului SC Z SRL pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC X SRL, aceasta prezintă un sold de achitat în sumă de ... lei. De asemenea, SC X SRL a prezentat Hotărârea Civilă nr.../08.10.2014 pronunțată de către Judecătoria ..., prin care SC X SRL nu este obligat la plata datoriei către SC Z SRL.

Urmare a celor arătate, organele de inspecție fiscală au considerat TVA deductibil, TVA în sumă de ... lei, iar pentru TVA în sumă de ... lei, nu s-a acordat drept de deducere deoarece nu are la bază un document justificativ.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*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;...”*

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

*Art.146 “Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a

taxei pe valoarea adăugată se efectuează în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

În raport de situația de fapt prezentată anterior la capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor aferente facturii nr...., din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1) Potrivit Raportului de inspecție fiscală:

Societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu terți” suma de ... lei, reprezentând lucrări construcții, în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ... și prezentată în copie.

Factura nr.... fără dată, are valoarea totală de ... lei din care, TVA în sumă de ... lei, societatea verificată înregistrând această factură cu valoarea totală de ... lei.

Societatea a înregistrat TVA deductibil în sumă de ... lei (... lei - ... lei), în baza facturii nr.... fără dată, emisă de SC Z SRL ....

În timpul inspecției fiscale a fost efectuat un control încrucișat la SC Z SRL ... cu privire la relația cu SC X SRL ....

Furnizorul SC Z SRL ... a anulat factura nr.... fără dată, prezentând echipei de inspecție fiscală toate cele 3 exemplare ale facturii, având înscrisă mențiunea “ANULAT”.

Totodată, s-a constatat că SC Z SRL a emis ulterior facturile nr.../12.04.2014, nr.../12.05.2014 și nr.../10.06.2014, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând avansuri lucrări în baza Contractului nr.../20.06.2013.

2) Potrivit Hotărârii Civile nr.../08.10.2014 pronunțată de către Judecătoria ..., privind pe creditoarea SC Z SRL ... împotriva debitoarei SC X SRL ..., având ca obiect ordonanță de plată:

La data de 20.06.2013 între creditoarea SC Z SRL ... și debitoarea SC X SRL ... s-a încheiat contractul de lucrări nr.... având ca obiect “executarea de lucrări la Centrul local de informare și promovare turistică, amenajarea de marcaje turistice, precum și marketingul serviciilor legate de turismul rural din comuna ...”.

În baza acestui contract, creditoarea a executat lucrări, care au fost facturate conform facturilor:

- nr. .../10.10.2013 în valoare de ... lei, achitată integral
- nr.../24.03.2014 în valoare de ... lei, din care s-a achitat suma de ... lei, rămânând un rest de plată de ... lei.

Debitoarea SC X SRL ... contestă creanța supusă litigiului, dovedind că în contabilitatea creditoarei, factura ... nu figurează înregistrată și nici că lucrările ar fi fost confirmate de către beneficiar.

Văzând aceste considerente, s-a dispus respingerea cererii de ordonanță de plată formulată de creditoarea SC Z SRL ... împotriva debitoarei SC X SRL ....

3) Conform fișei furnizorului SC Z SRL pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC X SRL, aceasta prezintă un sold de achitat în sumă de ... lei.

Având în vedere cele arătate și prin prisma prevederilor legale, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat TVA deductibilă, TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor emise ulterior de către SC Z SRL ..., iar pentru TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei), nu s-a acordat drept de deducere deoarece nu are la bază un document justificativ.

Mai mult, și în cazul reținerii facturii nr.... în valoare totală de ... lei (societatea înregistrând factura cu valoarea totală de ... lei) în baza căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă ... lei, așa cum s-a arătat mai sus, din contravaloarea facturii, petentul a achitat doar suma de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, pentru diferența societatea nemaifiind obligată la plata acesteia către furnizorul SC Z SRL ..., conform Hotărârii Civile nr..../08.10.2014.

c) Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii emisă de un furnizor care aplică sistemul TVA la încasare, iar societatea petentă nu a făcut dovada efectuării plății acesteia prin modalitățile prevăzute de legislația în materie.

În fapt, în luna ianuarie 2014, societatea a înregistrat factura nr..../03.01.2014 emisă de SC W SRL ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Potrivit bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, SC W SRL aplică sistemul TVA la încasare.

În luna ianuarie 2014, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, fără a avea la bază un document de plată.

În perioada ianuarie - aprilie 2014, SC X SRL a efectuat plăți și compensări cu SC W SRL în sumă totală de ... lei din care, TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că SC W SRL a emis factura storno nr.../30.03.2014 în sumă totală de ... lei (cu semnul minus), din care TVA în sumă de ... lei (cu semnul minus), societatea înregistrând factura în jurnalul de cumpărări aferent lunii aprilie 2014 și TVA deductibilă aferentă facturii storno ... lei (cu semnul minus).

Totodată, în luna aprilie 2014, societatea a mai înregistrat în baza facturii storno nr.../30.03.2014, TVA deductibilă în sumă de ... lei (cu semnul minus).

Urmare a celor menționate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Prin contestația formulată, contestatorul invocă în esență faptul că, deducerea TVA aferentă facturii nr.../03.01.2014 emisă de SC W SRL, a fost efectuată conform prevederilor legale, susținând că societatea a efectuat atât plăți prin bancă către furnitor, cât și compensări prin ordine de compensare.

În drept, potrivit Capitolului X "Regimul deducerilor. Sfera de aplicare a dreptului de deducere" prevederile art.145 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

*Art.145 "(...) (1<sup>1</sup>) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.(3)-(8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.*

*(1<sup>2</sup>) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.(3)-(8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art.134<sup>2</sup> alin.(6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art.150 alin. (2)-(6), art.152<sup>3</sup> alin.(10) sau art.160."*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

De asemenea, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

În explicarea art.145, alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct.45 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabil începând cu 01.09.2013, se precizează:



*“(12) În sensul art.145 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, se consideră că taxa a fost plătită furnizorului/prestatorului în situația în care se stinge obligația de plată către furnizor/prestator, chiar dacă plata este făcută către un terț.*

Acestea se coroborează cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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; (...)*”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, atât în cazul achizițiilor efectuate de la persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, cât și în cazul achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, persoana impozabilă trebuie să facă dovada plății.

Așa cum s-a reținut, organele de inspecție fiscală au arătat că în perioada ianuarie - aprilie 2014, SC X SRL a efectuat plăți și compensări cu SC W SRL în sumă totală de ... lei din care, TVA aferentă în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, petentul susține că societatea a efectuat atât plăți prin bancă către furnitor, cât și compensări prin ordine de compensare, fără însă a prezenta documente justificative privind starea de fapt și de drept și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, acesta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează 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”.*

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei), având în vedere faptul că pentru achizițiile efectuate, contestatorul nu a făcut dovada efectuării plății către SC W SRL ... prin una din modalitățile enumerate în legislația în materie.

În concluzie, în baza celor reținute la litera E) și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

F. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, din care aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și aferente TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile, în condițiile în care, în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferențele suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată și stabilirea în sarcina societății de accesorii este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar o TVA în sumă de ... lei și aferent TVA, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

De asemenea, a fost stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei și aferent impozitului pe profit, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 “*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*  
(1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*”

Art.120 “*Dobânzi*

(1) *Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (...)*”.

Art.120<sup>1</sup> “*Penalități de întârziere*

(1) *Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)*”.

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, prin oricare din modalitățile prevăzute de lege.

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada și cota

aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente TVA și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../24.08.2015, se

### **DECIDE:**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL ... împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SRL ... împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SRL ... împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL ...
- AJFP ..., Inspecție fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,**