



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335

### **DECIZIE nr. 3606/04.12.2020**

privind soluționarea contestației depuse de **societatea X SRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../18.09.2017 și  
reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../17.11.2020.

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara - Serviciul Juridic cu adresa nr. .../30.09.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../07.10.2020 asupra faptului că în dosarul .../30/2018 al Tribunalului Hunedoara având ca obiect acțiunea în contencios administrativ formulată de societatea X SRL, în cauză a fost pronunțată o soluție definitivă.

În continuarea corespondenței inițiată prin adresa nr. .../30.09.2020 și înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../07.10.2020, AJFP Hunedoara - Serviciul Juridic, cu adresa nr. .../05.11.2020, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../17.11.2020, comunica Decizia nr. .../28.09.2020 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, în dosarul .../30/2018 al Tribunalului Hunedoara, având ca obiect acțiunea în contencios administrativ formulată de societatea X SRL.

Inițial, DGRFP Timișoara a fost sesizată asupra contestațiilor formulate de Societatea X SRL, cu sediul în ..., jud.Hunedoara, înmatriculată la O.R.C a jud.Hunedoara sub nr. ..., CUI RO ..., reprezentată de dl.Iovănel Marian, în calitate de administrator, după cum urmează:

**A.** Cu adresa nr. HDG-AIF .../13.09.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../18.09.2017, A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală a înaintat dosarul contestației formulată de societatea X SRL împotriva

Deciziei de impunere nr. .../14.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care s-a stabilit:

- baza de impozitare suplimentară pentru perioada 01.01.2011 - 31.03.2017 în sumă de ... lei;
- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

**B.** Cu adresa nr. .../20.12.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../05.01.2018, Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a înaintat dosarul contestației formulate de societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..../12.10.2017, în dosarul fiscal nr...., pentru suma de 45.598 lei.

Prin Decizia nr. .../27.04.2018 privind solutionarea contestației, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, s-a dispus:

- *suspendarea* soluționării contestației depusă de societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../14.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice privind suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit ... lei;
- TVA ... lei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

- *respingerea*, ca nedepusă în termen, a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../12.10.2017, emisă în dosar fiscal nr. ... de către A.J.F.P Hunedoara - Serviciul Fiscal Municipal Petroșani, pentru suma de 45.598 lei.

Din analiza Sentinței Civile nr. .../2019 a Tribunalului Hunedoara, rămasă definitivă prin Decizia nr..../2020 a Curții de Apel Alba Iulia, în sensul respingerii ca nefondat a recursului declarat de DGRFP Timișoara, prin AJFP Hunedoara, împotriva Sentinței Civile nr. .../2019, se admite în parte acțiunea formulată de societatea X SRL și, în consecință, se anulează în parte Decizia nr. .../27.04.2018 emisa de DGRFP Timișoara, în ceea ce privește suspendarea soluționării

contestației formulată de către reclamantă împotriva deciziei de impunere .../14.07.2017 și obligă pârâta DGRFP Timișoara să procedeze la soluționarea contestației formulate de societatea X SRL împotriva deciziei de impunere .../14.07.2017 emisa de AJFP Hunedoara, respingând în rest acțiunea.

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

I. Prin contestația formulată, petenta susține:

În perioada 27.06.2017 - 07.07.2017, societatea X SRL a fost subiectul unui control fiscal, perioada verificată fiind 01.01.2011 - 31.03.2017 pentru impozit pe profit și 01.01.2012 - 30.04.2017 pentru TVA.

Se arată ca reținerile organului fiscal prin raportul de inspecție fiscală F - HD.../14.07.2017, precum și prin decizia de impunere nr. .../14.07.2017, precum și criticile ce denotă în mod întemeiat nelegalitatea și netemeinicia deciziei de impunere se rezumă la următoarele:

a) s-a înlăturat deductibilitatea fiscală pentru cheltuielile cu achiziția de materie prime (de la SC NP SRL - respectiv nu s-a considerat deductibilă fiscal cheltuiala în sumă de... lei pentru achiziția de materie primă – făină, astfel că s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în valoare de ..., deși aceasta a fost achiziționată în scopul realizării de venituri impozabile, fiind utilizată în procesul de producție ceea ce, în mod obiectiv a determinat producerea de venituri impozabile .

b) s-a înlăturat dreptul de deducere pentru TVA în valoare de ... lei aferente unei baze suplimentare de ... lei, reprezentând valoarea totală a facturilor fiscale emise de către furnizorul S.C NP SRL apreciindu-se, fără niciun temei legal:

- pe de o parte, că facturile fiscale întocmite/emise de SC NP SRL nu îndeplinesc calitatea de document justificativ (deși acestea sunt potrivit legii documente justificative întrucât îndeplinesc toate cerințele legale - art. 6 alin.1 din Legea 82/1991, OMFP 3512/2008, art.155 alin.5) și

- pe de altă parte, că nu a intervenit exigibilitatea taxei potrivit art. 134 alin.2 din Legea nr. 571/2003 în vigoare întrucât aceste facturi nu au fost înscrise de furnizorul de marfă în propria sa contabilitate (deși înregistrarea facturii fiscale în contabilitate de către emitentul ei nu este factor generator pentru exigibilitatea TVA, TVA devenind exigibilă la

momente obiective - determinate prin lege - si nu lăstate la dispozitia contribuabilului furnizor. Exigibilitatea intervine în conformitate cu disp. art. 134<sup>2</sup> (și nu în conformitate cu disp. art. 134 alin. 2 raportat la art. 134 alin. 1) respectiv când intervine factorul generator, factor care este indicat în disp. art., astfel că dreptul de deducere nu s-ar fi născut, motiv pentru care deducerea de TVA realizată în depline condiții de legalitate s-ar fi realizat fără drept astfel încât s-a dispus plata sumei deduse în cuantum de ... lei.

a. Situația premisă, împrejurările de fapt și de drept privind pe SC X SRL, precum și raporturile juridice cu SC NP SRL se circumscrie următoarelor realități:

1. SC NP SRL a livrat și SC X SRL a achiziționat marfă, respectiv făină în scopul realizării obiectului său principal de activitate conform înregistrărilor de la O.R.C. Hunedoara corespunzător clasificării CAEN 1071 "*Fabricarea pâinii; fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie*".

2. SC NP SRL a emis facturi fiscale pentru fiecare dintre livrările efectuate în conformitate cu art. 155 Cod Fiscal în vigoare la data livrărilor, consemnându-se operațiunile efectuate.

3. SC X SRL a înregistrat în propria sa contabilitate achizițiile, respectiv a înregistrat facturile fiscale emise de către furnizor în conformitate cu disp. art. 6 din Legea nr. 82/1991 și a întocmit toate operațiunile financiar fiscale cerute de legea contabilității și de codul fiscal, situație în care atât facturile fiscale, cât și celelalte înscrisuri au devenit documente justificative pentru operațiunile economico - financiare derulate.

În același timp, facturile fiscale cuprind toate mențiunile prevăzute de lege, astfel încât ele sunt documente justificative - atât în drept cât și în fapt - pentru operațiunea de livrare și respectiv de achiziție a mărfurilor consemnate în cadrul acestora.

4. SC X SRL a achitat prin ordine de plată mărfurile achiziționate dovadă fiind ordinele de plată întocmite și decontate de banci.

5. SC X SRL și-a îndeplinit obligațiile fiscale privind operațiunile realizate astfel că:

- a întocmit și depus deconturi de TVA în conformitate cu dispozițiile exprese ale art. 1562 din Codul Fiscal și ale actelor normative subordonate ordinelor ANAF în vigoare pentru anii 2011 și 2012;

- a declarat achizițiile efectuate sens în care a întocmit și a depus la organul fiscal declarația 394 conform Ordinului ANAF 3596/2011 modificat prin OPANAF 1992/2012.

6. Atât SC X SRL, în calitate de beneficiar, cât și SC NP SRL. erau înregistrate în scopuri de TVA.

7. SC NP SRL era o societate activă nefigurând pe lista contribuabililor inactivi, nu era în procedura de insolvenței, nici nu se afla în vreo altă împrejurare din care să se fi putut naște suspinchiunea că va avea un comportament fiscal nelegal în materia procedurilor contabile și fiscale pe care, potrivit legii, trebuia să le întreprindă.

8. SC X SRL a aplicat în mod corect toate dispozițiile legale în materie financiar - fiscală privind:

- înregistrarea contabilă și fiscală a operațiunilor economice privind achiziția de mărfuri;

- încadrarea corectă în fapt și în drept a regimului deductibilității pentru cheltuielile cu materia primă (făină);

- exercitarea dreptului de deducere al TVA.

Raportat la împrejurările de fapt și de drept constatate în acord cu reperatele ce se constituie în situația premisă ce caracterizează speța, organele fiscale au interpretat și aplicat gresit dispozițiile legale ceea ce a condus la soluția nelegală de înlăturare a deductibilității fiscale a cheltuielilor cu achiziția de marfă în valoare de ... lei de la SC NP SRL în cazul determinării profitului net, precum și de înlăturare a dreptului de deducere al TVA din operațiunile realizate cu acest furnizor de marfă.

b. În conformitate cu disp. art. 9 alin. 1 și art. 130 alin.2 și 5 din Legea nr. 207/2015, a fost exprimat de petentă punctul de vedere prin care au fost evidențiate în mod clar reperatele pentru care cele reținute în cadrul proiectului raportului de inspectie fiscală nu pot fi primite, fiind menționate următoarele aspecte pe care înțelege să le folosească ca motive ale prezentei contestații pentru a fi avute în vedere de către organul de soluționare a contestației investit pentru a cenzura atât constatările organului de control fiscal cât și soluția avută în vedere de către acesta ca răspuns la punctul de vedere exprimat, la care se vor adăuga motivele de la punctul III în întregul său - și care dezbat practic dispozițiile legale aplicabile raportat la situația concretă.

În contextul celor menționate la pct. 2 are în vedere următoarele argumente:

1. Documentele fiscale analizate îndeplinesc toate cerințele legii pentru a avea calitatea de document justificativ, respectiv art. 155 din Codul Fiscal în vigoare în perioada analizată.

2. Facturile fiscale au fost înregistrate în mod corect în evidența contabilă a SC X SRL

3. SC X SRL și-a îndeplinit toate obligațiile declarative cu privire la TVA, a întocmit deconturile de TVA, le-a înregistrat la timp și a întocmit declarația 394.

4. SC NP SRL nu figura ca fiind inactivă, în insolvență sau în vreo altă împrejurare ce ar fi putut să nască vreo suspiciune cu privire la nerespectarea de către această societate a dispozițiilor legale privind regimul TVA sau a altor obligații legale.

5. SC X SRL a achitat în înregime (facturile fiscale inclusiv TVA-ul aferent fiecărei facturi SC X SRL, fiind obligată prin lege să achite sumele cu titlu de TVA (furnizorului sau prestatorului de operațiuni taxabile și nu unei alte entități.)

6. SC NP SRL a colectat suma cu titlu de TVA, această societate fiind mandatată prin lege să colecteze TVA-ul de la beneficiarii livrărilor sale taxabile.

7. De la momentul în care SC X SRL a achitat contravaloarea facturilor fiscale ce materializau livrările de făina (inclusiv TVA-ul aferent acestora) s-a născut obligația legală a SC NP SRL de a colecta acest TVA și de a-l vira către bugetul de stat această societate fiind obligată și mandatată prin lege să acționeze în acest sens, obligație stabilită exclusiv în sarcina acestei societăți și nu în sarcina SC X SRL.

La momentul în care au fost achitate sumele cu titlu de TVA persoanei desemnate de lege să-l colecteze, SC X SRL și-a îndeplinit obligația legală de plată a TVA și nu poate fi ținut răspunzător pentru faptul că societatea furnizoare nu și-a îndeplinit obligațiile sale declarative și obligațiile de plată către bugetul de stat a sumelor datorate cu titlu de TVA sau cu alt titlu.

Cu alte cuvinte, SC X SRL nu poate fi condamnată și executată pentru fapta altuia și nici nu poate fi chemată să răspundă cu plata încă o dată a TVA-ului deja achitat și aceasta pentru că furnizorul produselor a fost persoana mandatată de stat să primească plata TVA și să o vireze bugetului de stat, persoană care este distinctă și independentă de SC X SRL neexistând asupra ei nicio putere de direcție și control.

Mai mult decât atât, SC NP SRL sau asociații și administratorii acesteia sunt răspunzători în mod exclusiv și direct pentru neîndeplinirea obligațiilor față de bugetele de stat împotriva cărora Statul Român prin instituțiile sale și prin pârghiile legale poate și trebuie să se îndrepte pentru atragerea răspunderii fiscale și penale a acestora, recuperarea sumelor cu care a fost prejudiciat bugetul de stat alcătuind latura civilă a cauzelor.

8. La fel de nefirească este și înlăturarea deductibilității fiscale a sumei de ... lei reprezentând achizițiile de bunuri în baza facturilor emise de către SC NP SRL cu consecința stabilirii de impozit pe profit

suplimentar având în vedere faptul că nedeclararea obligațiilor fiscale de către emitentul facturii și beneficiar al plății acestor facturi nu descalifică aceste înregistrări ca fiind documente justificative dat fiind faptul că operațiunile pe care facturile le consemnează au fost reale, fiind livrată și preluată întreaga cantitate de făină care a fost introdusă în procesul de producție astfel că s-au obținut produsele finite (existând dovezi certe și evidente în acest sens).

9. Dat fiind faptul că nu există nici un temei și nici o culpă a SC X SRL Pentru faptul că SC NP SRL sau organele de conducere ale acestei societăți nu au înregistrat facturile fiscale și respectiv încasarea acestor facturi cu atât mai puțin nu se pot stabili obligații fiscale accesorii având în vedere neplata unor obligații fiscale principale care nu au existat și nu pot exista în sarcina SC X SRL.

Astfel, petenta concluzionează faptul că deși a respectat cu strictețe, (în litera și spiritul ei) legislația contabilă și fiscală, ceea ce exclude, ca efect al conformării absolute, orice răspundere fiscală sau de altă natură, este totuși adusă în situația obligării la plata unor debite fiscale impuse prin decizie de impunere executorie ca urmare a aplicării și interpretării voite gresite a legii fiscale chiar de către organul specializat în acest sens.

Referitor la noțiunea de document justificativ petenta invocă articolul 6 din Legea nr. 82/1991, Ordinului ANAF nr. 3512/2008 și dispozițiile legale ale art. 155 alin. 5 din Codul Fiscal.

Prin urmare petenta consideră că facturile fiscale emise de către SC NP SRL în raporturile civile stabilite cu SC X SRL respectă/îndeplinesc, fără excepție, condițiile de fond și de formă cerute de lege, astfel încât înregistrarea lor de către SC X SRL în propria sa contabilitate produce un dublu efect:

- facturile fiscale devin documente justificative pentru achizițiile făcute de către SC X SRL, respectiv pentru intrările de materie primă pentru desfășurarea obiectului de activitate justificând producția (introducerea materiei prime în procesul tehnologic) și obținerea produsului finit precum și valorificarea acestuia; în urma valorificării se realizează venituri impozabile;

- dovedește respectarea și aplicarea legii contabile și fiscale de către SC X SRL.

Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu materia primă, petenta menționează faptul că materia primă (făina) a fost livrată și utilizată în procesul de producție astfel încât contravaloarea acesteia este o veritabilă cheltuială făcută în scopul obținerii de venituri și deci

este deductibilă fiscal, fara de care nu s-ar fi putut realiza produsul finit care astfel nu s-ar fi vândut și deci nu s-ar fi realizat venituri.

Cu privire la justificarea înlăturării dreptului de deducere al TVA, petenta reia motivațiile cu privire la caracterul de document justificativ arătat la punctul precedent, considerând că soluția organului fiscal excede realității de fapt precum excede și dispozițiilor legale, fiind distorsionată litera și spiritul reglementării pentru a justifica o soluție ce are ca efect perceperea în mod suplimentar a unei sume de bani.

Asupra aspectului exigibilității TVA în raport de care se naște dreptul de deducere pentru TVA al contribuabilului și cu privire la care organul fiscal de control a susținut că nu s-a născut întrucât TVA nu a devenit exigibil prin neînregistrarea de către furnizor a facturilor fiscale în contabilitatea sa, petenta arată că se impune a fi precizat faptul că organul de control a realizat un sofism, întrucât în mod voit a determinat sau a stabilit momentul în care TVA devine exigibilă prin raportare la ceea ce reprezintă exigibilitatea, prin raportare la o definiție care însă nu stabilește momentul intervenției acesteia, întrucât momentul exigibilității este stabilit în mod clar, distinct și expres prin lege, invocând în susținerea contestației art.134, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art 147<sup>1</sup> alin 1 și 4, art. 156<sup>2</sup>, art 157, din Codul Fiscal în vigoare la data operațiunii de deducere.

Raportat la soluția impusă de către organul de control fiscal prin decizia de impunere contestată, consideră că acesta este lipsită de temei și sub aspectul faptului că se pretinde plata de către SC X SRL a unei sume cu titlu de TVA pe care a achitat-o anterior furnizorului de materie primă, efectuarea plății fiind realizată în conformitate și cu respectarea tuturor prescripțiilor legale, relevante fiind dispozițiile legale ale art. 150, art.151<sup>2</sup>, art.158, din Codul fiscal.

Astfel, petenta considera ca SC X SRL nu poate fi condamnată și executată pentru fapta altuia și nici nu poate fi chemată să răspundă cu plata încă o dată a TVA-ului deja achitat și aceasta pentru că furnizorul produselor a fost persoana mandatată de stat să primească plata TVA și să o vireze bugetului de stat, persoană care este distinctă și independentă de SC X SRL, neexistând asupra ei nicio putere de direcție și control.

În susținere, petenta invocă și Decizia nr. 7405/22.11.2013 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție precum și hotărârea C.J.U.E. din 22.10.2015 în cauza C-227/14 care are în vedere un raționament asemănător cel al ICCJ.



## II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru anul 2012

Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul legal al contribuabilului, a constatat că contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă, în perioada ianuarie - martie 2012, achiziții de bunuri (faina), respectiv în contul de materii prime din balanțele de verificare încheiate de contribuabil pe perioada ianuarie - martie 2012, un număr de 7 facturi, în valoare totală de ... lei - valoare fără TVA, emise de SC NP SRL. Aceste facturi au o valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în suma de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

În perioada ianuarie-martie 2012, contribuabilul raportează, în aplicația Declarația 394, achiziții de la SC NP SRL, care corespund cu cele înregistrate în evidența contabilă, respectiv în suma de ... lei (baza impozabilă) și TVA în suma de ... lei, dar pentru această perioadă SC NP SRL nu declară livrări .

Din accesarea datelor cu privire la declarațiile depuse de SC NPSRL, din aplicațiile specifice ale ANAF s-a constatat că acest contribuabil:

- nu a depus declarația trimestrială cod 100, prin care să declare impozitul pe profit aferent trimestrului I al anului 2012, perioada în care acest contribuabil a emis facturile de livrare; nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit aferent anului 2012, cod 101, prin care să declare veniturile aferente anului 2012 și nici cuantumul impozitului pe profit aferent veniturilor facturate în baza facturilor emise către SC X SRL;

- nu a depus decontul de TVA aferent lunii martie 2012, acest contribuabil fiind înregistrat din punct de vedere al declarării TVA cu perioada fiscală trimestrul, de altfel, acest contribuabil nu a depus deconturi de TVA de la data înregistrării în scopuri de TVA, respectiv din data de 04.11.2012;

- acest contribuabil a fost declarat inactiv de către organele fiscale, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, începând cu data de 06.11.2012;

- nu a depus declarație informativă privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, pe perioada trim.I al anului 2012, acest contribuabil, de fapt, nu a depus nicio declarație informativă cod 394.

Din cele de mai sus, se retine ca acest contribuabil nu a depus declaratii fiscale la organul fiscal teritorial pe perioada trimestrul 1 al anului 2012, respectiv pentru intregul an 2012, din care sa rezulte cuantumul obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat, respectiv a impozitului pe profit aferent veniturilor din livrarea de bunuri, in conditiile in care contribuabilul avea obligatia declararii veniturilor impozabile daca ar fi inregistrat in perioada an 2012 venituri din livrarea de bunuri, care insumeaza ... lei, asa cum rezulta din facturile mai sus prezentate, emise sub antetul acestui contribuabil si inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL.

In aceste conditii, cheltuielile cu bunurile in suma de ... lei, inregistrate de SC X SRL, in baza facturilor emise de SC NP SRL, in perioada ianuarie-martie 2012 nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil deoarece, in conditiile nedeclararii de catre acest furnizor a veniturilor impozabile si a impozitului pe profit aferent, furnizor cu un comportament fiscal inadecvat in perioada in care a emis facturile, documentele emise de catre acesta nu mai au calitatea de documente justificative .

In consecinta, pentru anul 2012, au fost stabilite de inspectia fiscala cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil in suma de ... lei si in conditiile in care a fost diminuata baza impozabila a impozitului pe profit aferent anului 2012 cu suma de ... lei a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2012 in suma de ... lei.

Cu privire la modul de inregistrare, declarare si plata la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata.

In perioada ianuarie-martie 2012, contribuabilul raporteaza, in aplicatia Declaratia 394 achizitii de la SC NP SRL, care corespund cu cele inregistrate in evidenta contabila, respectiv in suma de ... lei ( baza impozabila) si TVA in suma de ... lei, dar pentru aceasta perioada SC NP SRL nu declara livrari.

Din accesarea datelor cu privire la declaratiile depuse de SC NP SRL, din aplicatiile specifice ale ANAF s-a constatat ca acest contribuabil:

- nu a depus declaratia trimestriala cod 100, prin care sa declare impozitul pe profit aferent trimestrului 1 al anului 2012, perioada in care acest contribuabil a emis facturile de livrare; nu a depus declaratia anuala privind impozitul pe profit aferent anului 2012, cod 101, prin care sa declare veniturile aferente anului 2012 si nici cuantumul impozitului pe profit aferent veniturilor facturate in baza facturilor emise catre SC X SRL;

- nu a depus decontul de TVA aferent lunii martie 2012, acest contribuabil fiind inregistrat din punct de vedere al declararii TVA cu perioada fiscala trimestrul, de altfel acest contribuabil nu a depus deconturi de TVA de la data inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv din data de 04.11.2012 ;

- acest contribuabil a fost declarat inactiv de catre organele fiscale, urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, incepand cu data de 06.11.2012;

- nu a depus declaratie informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate in scopuri de TVA, pe perioada trim.I al anului 2012, acest contribuabil, de fapt, nu a depus nicio declaratie informative cod 394.

Din cele de mai sus se retine ca acest contribuabil nu a depus declaratii fiscale la organul fiscal teritorial pentru perioada ianuarie-martie 2012, in speta decontul de TVA pentru trimestrul 1 al anului 2012, din care sa rezulte cuantumul obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat, respectiva taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din livrarea de bunuri, in conditiile in care contribuabilul avea obligatia declararii veniturilor impozabile daca ar fi inregistrat in perioada ianuarie - martie 2012 venituri din livrarea de bunuri in suma de ... lei pentru care trebuia sa colecteze TVA in suma de ... lei, asa cum rezulta din facturile mai sus prezentate, emise sub antetul acestui contribuabil si inregistrate in evidenta contabila a SC X SRL.

In aceste conditii, pentru TVA dedusa in suma de ... lei aferenta achizitiilor de bunuri in suma de ... lei, inregistrate de SC X SRL, in baza facturilor emise de SC NP SRL, furnizor care nu si-a indeplinit obligatiile declarative si a avut un comportament fiscal indecvat in perioada in care a emis facturile analizate , in perioada ianuarie - martie 2012, SC X SRL nu are drept de deducere.

In concluzie, cu privire la tranzactiile mai sus descrise cu furnizorul SC NP SRL, care nu si-a indeplinit obligatiile declarative cu privire la TVA aferenta carora contribuabilul a dedus TVA in suma totala de ... lei, se retine ca simpla inregistrare in evidenta contabila a facturilor primite de la furnizori, care respecta conditiile de forma prevazute la art.155 alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este suficienta pentru a da dreptul contribuabilului sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa pe acestea, facturile in cauza neindeplinind conditiile de documente justificative .

De asemenea, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, actioneaza in contul statului caruia va trebui sa-i plateasca diferenta

intre TVA colectata de la clienti si TVA platita furnizorilor sai, care la randul lor au procedat la colectarea si incasarea taxei pe valoarea adaugata la bugetul de stat.

Din cele de mai sus, se retine ca TVA se bazeaza pe principiul mecanismului deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute si serviciilor prestate si deducerea taxei care a grevat costul elementelor constitutive ale aceluiasi pret. Ori, acest mecanism inlantuit este intrerupt, SC NP SRL care nu si-au indeplinit obligatiile declarative nu a colectat si nu a platit TVA, in consecinta nici beneficiarul SC X SRL neavand cum sa deduca TVA pe baza facturilor emise de SC NP SRL.

Din cele prezentate anterior rezulta ca SC X SRL nu are drept de de duce re pentru TVA in suma de ... lei aferenta facturilor de achizitie de bunuri, din perioada ianuarie - martie 2012, deoarece in conditiile in care furnizorul SC NP SRL nu si-a indeplinit obligatiile declarative avand un comportament fiscal inadecvat, exigibilitatea taxei nu a avut loc, prin urmare nici dreptul de deducere a TVA de catre contribuabil nu este legal, in temeiul prevederilor art.11 alin.1, art.134 alin.2, art. 145 alin.1 din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin. 1 si alin.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991 si art.6, art. 73, art.74, art.118 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, in conditiile in care a fost diminuata baza impozabila a TVA cu suma totala de ... lei, TVA fara drept de deducere aferenta in suma de ... lei a fost stabilita de inspectia fiscala TVA de plata suplimentara in suma de ... lei.

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

Societatea X SRL, are sediul în Orașul Petrița, str. Alexandru Sahia, bl. 2, sc.A, ap.8, jud.Hunedoara, fiind înmatriculată la O.R.C a jud. Hunedoara sub nr. ..., CUI RO ..., reprezentată de dl.Iovănel Marian, în calitate de administrator.

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

**pe valoarea adăugată, iar argumentele prezentate la contestație nu sunt susținute de documente justificative care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt,** urmare a verificarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că tranzacțiile comerciale dintre societatea X SRL și furnizorul NP SRL nu sunt reale, livrarile de bunuri înscrise în documentele prezentate nu au avut loc, cât și faptul că inspecția fiscală desfășurată la furnizorul SC NP SRL a fost finalizată cu constatări care au relevat tranzacții nereale, împotriva furnizorului NP SRL, fiind întocmită Sesizarea penală nr. .../13.07.2017, prejudiciul stabilit în urma inspecției fiscale fiind transmis organelor de cercetare penală pentru a stabili dacă faptele constatate pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

În consecință, organele de inspecție fiscală au considerat că documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea SC X SRL a achizițiilor în suma totală de ... lei, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative conform legii, și, prin urmare nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv nu se poate exercita dreptul legal de deducere a TVA, stabilind suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale în suma totală de ... lei, respectiv impozit pe profit în suma totală de ... lei și TVA în suma de ... lei.

Prin contestația formulată, petenta susține că a aplicat în mod corect toate dispozițiile legale în materie financiar-fiscală, organele fiscale au interpretat și aplicat în mod greșit dispozițiile legale care au condus la soluția nelegală de înlăturare a deductibilității fiscale a cheltuielilor cu achiziția de marfuri în valoare de ... lei și a TVA aferentă.

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

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

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

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de*

*venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Referitor la achizițiile de la un furnizor cu un comportament fiscal neconform și care nu recunoaște tranzacțiile cu petenta, în speță, este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în soluționarea în Recurs în interesul legii, prin care s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

*“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.*

*Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».*

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”*

Argumentele prezentate de instanță se regăsesc în prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal, mai sus citate.

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

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:



*“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- (...)*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.*

*3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”*

Se reține astfel, că deținerea unor facturi în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea X SRL, nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.

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

Petenta nu a prezentat în susținere alte documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu furnizorul său, furnizor care nu declară și/sau nu recunoaște tranzacțiile cu societatea X SRL, nu a înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate

informațiile cerute de lege, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie.

De asemenea, nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că achizițiile sunt efectuate de la furnizori care își îndeplinesc toate obligațiile legale referitoare la declararea și impunerea veniturilor realizate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“ART. 157 Plata taxei la buget*

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

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

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

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

*a) operațiuni taxabile;”.*

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

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

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

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

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

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

*b) data emiterii facturii;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

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

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

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

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

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

De asemenea trebuie invocate și prevederile OMFP nr. 3596 din 19 decembrie 2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, care prevede:

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

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

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

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

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

1. Declarația se completează și se depune de către:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, și care sunt obligate la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) și alin. (7) din Codul fiscal, pentru operațiuni impozabile în România, conform art. 126 alin. (1), și taxabile cu cota prevăzută de lege. Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă pentru care, conform titlului VI al Codului fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, și pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare.

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

Declarația nu se depune pentru facturile emise prin autofacturare;

b) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 153 din Codul fiscal, care realizează în România, de la persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, achiziții de bunuri sau servicii taxabile cu cota prevăzută de lege.

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

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

„4.3. În cazul identificării de neconcordanțe, acestea pot fi de 3 tipuri:

- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers;

- un contribuabil declarat în una dintre cele două liste ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu declară nicio livrare/prestare/achiziție de bunuri/servicii de la un alt contribuabil;

- un cod de înregistrare în scopuri de TVA înscris în una dintre cele două liste ca aparținând furnizorului/beneficiarului livrării de bunuri/prestării de servicii este invalid sau nealocat.

4.4. Neconcordanțele identificate vor fi evidențiate într-un raport care va cuprinde:

- codurile de înregistrare în scopuri de TVA și datele de identificare ale persoanelor impozabile în cazul cărora s-au constatat neconcordanțe;

- *neconcordanțele identificate, pe fiecare cod de înregistrare în scopuri de TVA separat sau pe grupuri de coduri de înregistrare în scopuri de TVA (furnizor/prestator-beneficiar).*

*4.5. Informațiile din baza de date vor fi puse la dispoziția Direcției generale coordonare inspecție fiscală, respectiv direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcției generale de informații fiscale, precum și la dispoziția Comisariatului General al Gărzii Financiare, respectiv structurilor sale teritoriale.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

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

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

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

Mai mult, trebuie menționat și faptul că:



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

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

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

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

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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

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

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

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

Astfel ca, indiferent de forma tranzacțiilor dintre o societate comercială și furnizorii acesteia, legislația fiscală în materie este clară și explicită cu privire la bunurile achiziționate de la furnizori care nu declara livrarile, respectiv nu se confirmă faptul că s-au desfășurat relații comerciale cu cumpărătorul.

De altfel, inspecția fiscală desfășurată la furnizorul NP SRL a fost finalizată cu constatări care au relevat tranzacții nereale, împotriva furnizorului NP SRL fiind întocmită Sesiunea penală nr. .../13.07.2017, prejudiciul stabilit în urma inspecției fiscale fiind transmis organelor de cercetare penală pentru a stabili dacă faptele constatate pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

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

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

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

*„Credibilitatea. Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie și credibilă. Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Pentru a fi credibilă, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta fie și-a propus să le reprezinte, fie este de așteptat, în mod rezonabil, să le reprezinte. Pentru ca informația să prezinte credibil evenimentele și tranzacțiile pe care își propune să le reprezinte, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică, potrivit pct. 46 din prezentele reglementări”.*

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

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

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

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

Invederăm faptul că petenta avea posibilitatea să se informeze cu privire la comportamentul fiscal al furnizorilor săi, datele respective fiind

disponibile: pe site-ul *www.mfinante.ro*, la secțiunea "*Informații publice și bilanțuri*" și site-ul *www.anaf.ro/RegistruTVA*, etc., informații publice care pot fi accesate de orice persoană, fapt ce nu s-a întâmplat.

Argumentația petentei potrivit căreia i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care ea nu este responsabilă de comportamentul fiscal al furnizorului sau, invocând buna sa credință, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise sub antetul furnizorului SC NEWPACK PLASTIC PRODUCTION SRL pentru care societatea petenta nu a probat cu documente realitatea tranzacțiilor în sensul că:

- pe 6 din cele 7 facturi nu au fost înscrise date cu privire la mijloacele de transport, respectiv nu au fost înscrise numerele acestora, în vederea verificării acestora și în materie de capacitatea acestora având în vedere cantitățile de făină înscrise pe aceste facturi de ordinul a 22.000 kg până la 24.000 kg, capacitate care se pretează pentru camioane de tip autotractor, iar în cazul facturii pe care s-a înscris un număr de mijloc de transport acesta nu se pretează din punct de vedere al capacității pentru transportul cantității în cauză, neprobându-se astfel cu documente justificative modalitatea de transport al bunurilor tranzacționate;

- furnizorul nu a fiscalizat și declarat tranzacțiile cu petenta, prin această nerecunoscându-le, iar inspectia fiscală efectuată la acest furnizor, SC NP SRL a condus la concluzia că aceste tranzacții nu au fost reale și nu au fost fiscalizate.

În concluzie, echipa de inspectie fiscală în mod corect și legal a apreciat faptul că furnizorul NP SRL a acționat în sensul creării unor circuite simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale nelegale în beneficiul persoanei juridice din aval, respectiv SC X SRL. În acest context, sub aspectul stării de fapt fiscale, elementele prezentate anterior pot constitui factori obiectivi care dovedesc implicarea SC X SRL în derularea unor operațiuni fictive, achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului, de natura a procura avantaje fiscale (deducere de TVA și cheltuieli)

Faptul că petenta a înregistrat în evidența sa contabilă aceste facturi, respectiv că a achitat contravaloarea mărfii, nu sunt în măsură să conducă în mod automat la acordarea facilităților fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Așa cum rezultă din cuprinsul prezentei decizii, în vederea demonstrării efectuării operațiunilor, petenta deși avea posibilitatea să

prezinte în etapa de soluționare a contestației mijloace de probă în sensul art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care să confirme realitatea operațiunilor, nu a depus niciun document suplimentar.

Referitor la afirmațiile petentei conform cărora deși organul fiscal nu a constatat neregularități privitoare la declararea și plata obligațiilor sale fiscale, s-au stabilit totuși, obligații fiscale întemeiate exclusiv pe comportamentul fiscal al furnizorului, acestea nu sunt întemeiate în condițiile în care în cauză nu s-a dovedit efectuarea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de furnizorul său, ce au avut un comportament fiscal neadecvat și nici proveniența bunurilor înscrise în facturi.

În consecință, facturile înregistrate în contabilitatea societății petente nu constituie documente justificative, conform prevederilor legale, deoarece nu s-a dovedit proveniența mărfurilor, aspecte ce puteau fi constatate cu ușurință de către petentă.

Prin raportare la modalitatea constantă de interpretare a normelor legale fiscale de către instanța supremă (la care vom face referire în cele ce urmează) se impune ca în determinarea corectă a stării de fapt fiscale să se aibă în vedere și proveniența bunurilor achiziționate, modalitatea agreată de partenerii comerciali privind transportul (existența unui contract de transport, clauze etc.) care să vizeze achizițiile în cauză, respectiv destinația finală a acestora.

Or, așa cum a rezultat din cuprinsul prezentei, organele fiscale au analizat proveniența bunurilor – care nu a putut fi demonstrată, precum și modalitatea agreată de partenerii comerciali privind transportul – constatându-se inexistența oricărei informații privind existența unui contract de transport, clauze etc., organele fiscale, în lipsa acestor mijloace de probă neputând proceda la analize fiscale suplimentare (de exemplu ale transportatorilor, ale documentelor de transport etc.), în lipsa acestor mijloace de probă nefiind demonstrată destinația finală a bunurilor achiziționate, respectiv trasabilitatea mărfurilor pe lanțul de tranzacționare neputând fi dovedită.

*În concluzie*, se reține că petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin jurisprudența emisă, respectiv:

► Decizia nr. 1279/30.03.2017:

*“Instanța de fond a considerat că acțiunea reclamantei este neîntemeiată, deoarece nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor înscrise în*

facturile emise de furnizorii săi, ce au avut un comportament fiscal neadecvat și nici proveniența bunurilor înscrise în facturi.

Astfel, mărfurile înscrise de cele patru societăți în facturi și care au fost înregistrate în evidența contabilă a recurentei-reclamante nu au fost raportate în totalitate sau chiar deloc prin deconturile de TVA și nu au fost înscrise în declarațiile de livrări/achiziții de bunuri pe teritoriul României; nu a fost declarat impozitul pe profit aferent livrărilor efectuate către SC A. SRL; mărfurile provin de la societăți fantomă care s-au sustras de la control, nu funcționează la sediul social declarat; nu au achitat obligațiile către stat, nu există corelații între achizițiile de mărfuri declarate de furnizorii recurentei și cele declarate de furnizorii furnizorilor, în cazul unor facturi nu este înscrisă adresa furnizorului, recurenta nu a putut prezenta documente care să ateste proveniența legală, pe tot circuitul de tranzacționare al societăților, transportul nu a fost asigurat de recurentă, nu au fost puse la dispoziție documente de conformitate pentru produse, buletine de analiză, deși prin contractele încheiate se prevede această obligație, nu a existat o comisie de recepție a mărfii care să certifice realitatea intrărilor, documentele prezentate de recurentă nu au dovedit că proveniența mărfurilor este cea înscrisă în facturile emise de cele patru societăți; mijloacele de transport indicate în documente nu au efectuat niciun transport către recurentă.

Față de acestea, Înalta Curte apreciază că sentința recurată și actele administrative fiscale atacate sunt legale, în raport de disp. art. 6 alin. (29) din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 21 alin. (4) lit. f), art. 11 alin. (1) C. fisc.

Facturile înregistrate în contabilitatea societății recurente nu constituie documente justificative, conform prevederilor legale, deoarece nu s-a dovedit PROVENIENȚA mărfurilor, aspecte ce puteau fi constatate cu ușurință de către reclamantă.

Recurenta-reclamantă a fost obligată la plata unui impozit pe profit suplimentar și la accesorii, datorită comportamentului său nediligent și a înregistrării în evidențele contabile a unor facturi ce nu pot fi considerate documente justificative, iar în acest caz, responsabilitatea îi aparține.

(...) TVA a fost considerată nedeductibilă nu datorită, în principal, datorită comportamentului fiscal al unora dintre furnizori, cum susține recurenta-reclamantă, ci datorită împrejurării că facturile evidențiate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de document justificativ, iar prin nedeclararea de către furnizori a livrărilor către organul fiscal, nu a intervenit exigibilitatea taxei, adică dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizori plata taxei către buget.

*(...) Cu privire la concluziile CJUE din cauza C-354/03 OPTIGEN, se reține faptul că dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de o altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă.*

*Or, în prezenta cauză, recurenta-reclamantă putea să cunoască fraudă săvârșită de furnizorii săi, prin mijloacele unei persoane diligente, din moment ce facturile nu conțineau toate elementele sau nu era dovedită proveniența mărfurilor.”*

► Decizia nr. 2583/19.06.2015:

*“În discuție este și de această dată realitatea operațiunilor efectuate.*

*Recurenta-reclamantă arată că a îndeplinit, prin facturile emise și înregistrările contabile toate cerințele legale necesare pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, fiind de datoria organelor fiscale să probeze implicarea societății în fraudă sau caracterul pur formal al operațiunii, respectiv lipsa unei baze economice reale (Decizia ÎCCJ nr. 7405 din 22 noiembrie 2013).*

*Contrar susținerilor recurente, Înalta Curte constată că instanța de fond, prin analiza detaliată întreprinsă a evidențiat tocmai astfel de aspecte, și anume că organele fiscale prin verificările și indiciile constatate cu privire la fiecare dintre societățile implicate în circuitul comercial, în condițiile descrise, au probat în mod obiectiv că DESTINAȚIA ULTERIOARĂ a produselor finale nu s-a demonstrat a fi una legală. Așa fiind, s-a procedat în mod corect la reconsiderarea dreptului de deducere al TVA iar, recurentul, cel puțin trebuia să știe că ia parte la un mecanism fraudulos.”*

*Ori, în cauza ce face obiectului prezentei, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au demonstrat faptul ca furnizorul NP SRL a actionat in sensul crearii unor circuite simulate, avand ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale nelegale in beneficiul persoanei juridice din aval, in speta societatea X SRL.*

*In acest context, sub aspectul starii de fapt fiscale, elementele prezentate anterior pot constitui factori obiectivi care pot dovedii implicarea societatii X SRL in derularea unor operafuni fictive, achizitii nereale sub aspectul identitatii furnizorului, de natura a procura avantaje fiscale.*

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”*

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016 că „pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

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

Se reține că, în mod evident, elementele obiective de natură să releve o împrejurare de ordin subiectiv, anume, o atitudine culpabilă a contribuabilei, ar putea justifica refuzul dreptului său de deducere a taxei, la momentul angajării și/sau detulării operațiunilor economice analizate.

Comiterea unei fraude de către fumizorul petentei este stabilită în actele administrative fiscale atacate în speță, în cuprinsul cărora s-a consemnat că societatea furnizoare nu au declarat operațiunile derulate cu petenta și nu au virat la bugetul general consolidat TVA aferentă acestora.



Or, în speță petenta a negat existența elementelor de natură obiectivă la care facem referire, însă dovezile prezentate în susținerea poziției sale nu au susținut poziția sa, relevând, cel mult realitatea operațiunilor economice și faptul că aceasta nu a săvârșit ea însăși fraudă, fără a exclude însă comiterea acesteia de către furnizor și lipsa unor minime diligențe care să excludă implicarea în aceasta a acelor tranzacții, în ciuda neregulilor evidente în raporturile cu furnizorul.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../14.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD 10/27.01.2016 pentru suma totală de ... lei reprezentând:

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

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

#### D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../14.07.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD 10/27.01.2016 și vizează suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.
- Prezenta decizie se comunică la:

- societatea X SRL;
- A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F

cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

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

Cristian MOCAN  
DIRECTOR GENERAL,