



**DECIZIA nr. 3351 din 2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**X SRL din ...**,  
reprezentată prin consilier juridic D,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...2017.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice ..., cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de X SRL, cu sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin consilier juridic D.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. .../...2017.

Contestația este formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând:
  - ... lei – impozit pe profit suplimentar;
  - ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
  - ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar;
- Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017;
- Deciziei nr. .../...2017 de instituire a măsurilor asiguratorii.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru X SRL, consilier juridic D, la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea de reprezentare juridică nr...., fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2017, a fost comunicată petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire nr. .../...2017, anexată în copie la

dosarul contestației, iar contestația formulată de X SRL din ... a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr. .../...2017.

**A. Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017**, se rețin următoarele:

**În drept**, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*“Art.93 “Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(...) (2) Creanțele fiscale se stabilească astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*Art.131 “Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

*b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

*c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

*(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silită în caz de neplată în lipsa

unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 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 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, și constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Ministerul Finanțelor Publice, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este legal investit cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017.

**B. Referitor la contestarea de către petentă a Deciziei nr. .../...2017 de instituire a măsurilor asigurătorii, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul ANAF, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de revocare a măsurilor asigurătorii nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei nr. .../...2017 de instituire a măsurilor asigurătorii emisă de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

**În drept**, prevederile referitoare la calea de atac împotriva actelor prin care se dispun măsurile asigurătorii sunt stipulate la art.213 alin.(13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„ART. 213*

*Poprirea și sechestrul asigurător*

*(...)*

*(13) Împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, prevăzute la alin. (4), cel interesat poate face contestație la instanța de contencios administrativ competentă.”.*

În conformitate cu prevederile art.260 alin.(1) și alin.(4) din același act normativ:

*„ART. 260*

*Contestația la executare silită*

(1) *Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.*

(...)

(4) *Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”.*

De asemenea, în cauză sunt incidente și dispozițiile Ordinului nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

*„9.9. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acesteia organelor competente.”.*

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege citate se reține că solicitarea petentei de anulare a Deciziei nr. .../...2017 de instituire a măsurilor asiguratorii emisă de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, este de competența instanțelor judecătorești, motiv pentru care Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul ANAF nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

Având în vedere cele arătate, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe pe fond asupra capătului de cerere referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

### **I. Prin contestația formulată, X SRL ... invocă următoarele considerente:**

În fapt, în perioada 09.01.2017 - 17.02.2017 petenta a fost supusă unui control, control efectuat de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice ... al AJFP ..., în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr. .../...2017 comunicat petentei la data de ...2017. Controlul efectuat a vizat perioada ianuarie 2010 - 30.11.2016. Au fost stabilite obiective (prin întrebări preformulate) de către inspectorii fiscali, la care petenta a răspuns punctual în scris și a prezentat toate documentele solicitate.

Aceste obiective au privit două dintre societățile comerciale cu care petenta a desfășurat relații comerciale, respectiv D... SRL ... și E... SRL ....

Petenta face următoarea observație:

În întrebările formulate de către inspectorii fiscali s-au strecurat erori cu privire la denumirea contractelor încheiate cu E... SRL și erori cu privire la anumite facturi fiscale emise, după cum urmează:

- întrebarea nr.2 pct.a) se referă la Contract de prestări servicii nr..../...2011 (debitare deșeu);

- întrebarea nr.2. pct.b) se referă în mod eronat ca fiind tot un Contract de prestări servicii nr....../...2011, în timp ce Contractul nr....../...2011 este un contract de închiriere utilaj.

- inspectorii fiscali, făcând confuzie între cele două contracte, solicită la întrebarea 2 pct.a) alin.(3), documente justificative din care să reiasă modul de stabilire a valorilor din facturile fiscale exemplificând FF ...../...2011 și FF nr....../...2011 din perspectiva faptului că la rubrica alocată cantității este completat ... ore.

În răspunsul formulat, petenta a arătat că FF ...../...2011 și FF nr....../...2011 sunt aferente Contractului nr....../...2011 ce are ca obiect închiriere utilaj ceea ce implica notarea cantității de ... ore pe facturile fiscale emise în baza acestui contract.

Față de relațiile comerciale cu cele două societăți mai sus arătate, inspectorii fiscali au concluzionat că în ceea ce privește petenta, *“nu au fost identificate alte documente justificative care să ateste realitatea prestărilor servicii înscrise în facturile prezentate”* (fila 19 raport), deși a prezentat alături de facturile fiscale solicitate și înscrisuri doveditoare așa cum arată în cele ce urmează, precum: contracte încheiate între societăți, dovada plăților efectuate, procese verbale, foi de pontaj, astfel încât nu se poate reține că nu a făcut dovada existenței documentelor justificative așa cum acestea sunt definite de art.6 alin.(1) Legea 82/1991 potrivit cu care: *“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.”*

În primul rând, petenta arată că obiectul principal de activitate îl reprezintă *“exploatare minieră la suprafață”* și obiectul secundar *“comerț cu ridicata deșeuri și resturi”*.

În realizarea obiectelor de activitate, petenta susține că a încheiat mai multe contracte cu diferiți clienți/beneficiari/furnizori - după caz - contracte ce au avut ca obiect prestări servicii, închiriere utilaj, vânzare - cumpărare mărfuri, etc.

Petenta arată că societatea deține în proprietate utilaje de tip excavator cu cupă (asupra cărora au fost instituite măsuri asiguratorii anterior emiterii deciziei atacate). Pentru realizarea obiectelor diferitelor contracte încheiate cu terții, societatea petentă a închiriat diferite alte tipuri de utilaje în afara celor dotate cu cupă pe care le deține, în funcție de necesitățile care s-au ivit în frontul efectiv de lucru, așa cum a exemplificat și în scris organului de inspecție și așa cum arată în continuare.

### **Referitor la D... SRL ... relațiile comerciale desfășurate cu societatea petentă și prezentarea înscrisurilor și a documentelor aferente;**

Între petentă și D... V... F... SRL, a fost încheiat un Contract de închiriere utilaje cu nr....../...2012 prin care petenta a închiriat o rabă cu greifer (autocamion prevăzut cu gheară pentru funcția de încărcare mărfuri), un ... (utilaj cu lamă frontală folosit doar pentru împins) și un excavator ... (utilaj prevăzut cu picon pentru spart) la prețul de ... lei pe zi.

Petenta precizează că acesta era prețul și este și în prezent prețul pentru închirierea unui utilaj/zi.

În temeiul Contractului de prestări servicii mai sus arătat, au fost emise 12 facturi fiscale, fiecare cu valoarea de ... lei, având ca obiect prestări servicii cu ... prestări servicii cu rabă cu greifer și prestări servicii cu excavator ..., pentru un număr de ... zile, la prețul de ... lei pe zi, valoare TVA ... lei.

Petenta menționează că societatea petentă a trebuit să închirieze utilajele arătate și descrise mai sus în vederea pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., pregătirea căilor de acces pe această haldă, amenajarea șantierului de lucru, în vederea realizării obiectului contractului pe care petenta l-a încheiat cu S... SRL, respectiv exploatare minieră la suprafață a haldei de zgură din ... în vederea recuperării deșeurilor existente, precum și sortarea și depozitarea acestor deșeuri.

Contestatoarea precizează că raportat la exploatarea minieră la suprafață de unei halde de zgură sau de steril, această activitate presupune anumite operațiuni premergătoare, respectiv parcurgerea etapelor în vedere pregătirii frontului de lucru propriu zis așa cum a aratat mai sus.

Având în vedere că petenta nu deținea decât utilaje cu cupă, a fost nevoită să închirieze și alte tipuri de utilaje necesare pentru pregătirea efectivă a frontului de lucru înainte de a fi exploatată zona respectivă, adică utilaje care să spargă, să împingă, de tipul celor pe care le-am închiriat de la D... V... F... SRL.

Petenta arată că inspectorii fiscali au apreciat că societatea nu a făcut dovada obligațiilor de a sparge sau de a împinge (fila 18 raport). Or, când lucrezi cu un utilaj prevăzut cu picon care sparge sau un utilaj prevăzut cu gheară sau utilaj pentru împins aceste procedee nu se pot demonstra decât eventual prin fotografiere a efectivă, fapt care petenta susține că i-a și fost sugerat de către unul dintre inspectorii în timpul unei discuții. Or, obligația de a fotografia operațiuni efectuate într-un front de lucru pe o haldă nu este prevăzută în niciun act normativ astfel încât nu se poate reține nerespectarea acesteia.

Este lesne de înțeles că atunci când se pregătește un front de lucru și se execută căi de acces pe o haldă de zgură sau de steril - având în vedere construcția și compoziția unei halde - apar situații neprevăzute, în sensul în care spre exemplu sunt prezente blocuri mari de scoarță metalică și pentru a putea facilita o cale de acces acestea trebuiesparte în bucăți mai mici și trebuie împinse pentru a facilita crearea zonei de acces. Aceste căi de acces sunt necesare înainte de exploatarea unei halde, pentru a facilita accesul utilajelor, a deservenților, a muncitorilor, a punctelor de pază, etc.

Petenta arată că a propus inspectorilor fiscali o analiză la față locului într-un loc similar haldei de la ..., respectiv pe halda de la ..., pentru a înțelege procesul în sine, însă i s-a comunicat că nu e nevoie.

De regulă în toate cazurile în care se închiriează un utilaj, închirierea se face cu deserventul proprietarului de utilaj, pentru motive lesne de înțeles, pentru că deserventul (angajat al proprietarului de utilaj) este cel desemnat cu manevrarea corespunzătoare a utilajului. Astfel că deserventul utilajului închiriat intra în sarcina proprietarului de utilaj. Pe timpul în care utilajele nu lucrau, acestea staționau la punctul de lucru, respectiv Halda ....

Față de contextul factic mai sus prezentat, inspectorii fiscali au concluzionat că au fost încălcate prevederile art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată. (fila 18 raport).

Or, dispozițiile art.6 din Legea nr.82/1991 prevăd că: *“(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”*.

Petenta susține astfel că, în cazul său, vizavi de analiza operațiunilor desfășurate între petentă și D... V... F... SRL, documente justificative reprezintă Contractul încheiat între părți, facturile fiscale emise și acceptate la plată, dovada plăților efectuate.

Potrivit pct.46 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind codul fiscal aplicabile, respectarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice așa cum acestea se produc. Aceste mențiuni sunt generic descrise și în raportul întocmit (fila 16 - 17) însă în contextul în care petenta nu ar fi respectat aceste dispoziții, fără ca inspectorii fiscali să arate în concret în ce mod a încălcat dispozițiile arătate, ci se rezumă la a arăta generic că petenta: *“a încălcat pct. 46 alin.(2) din HG nr. 44/2004”*.

Or, din simpla lecturare a dispozițiilor HG nr.44/2004 de mai sus și raportat la actele și înscrisurile înregistrate în contabilitate, rezultă că nu a escaladat obligația de a înregistra în contabilitate operațiunile economice așa cum acestea s-au produs.

Potrivit disp. art.46 cod comercial - dispoziții preluate de noul cod civil - *“obligațiunile comerciale și liberațiunile se probează: Cu acte autentice; Cu acte sub-semnătură privată; Cu facturi acceptate; Prin corespondență; Prin telegrame; Cu registrele părților; ( ... ).”*

Petenta arată că depune atașat contestației, în sensul celor de mai sus: contract, facturi fiscale, fișa furnizori.

### **Referitor la E... SRL - relațiile comerciale desfășurate cu societatea petentă și prezentarea înscrisurilor și a documentelor aferente;**

1. La data de 03.01.2011 între petentă și E... SRL a fost încheiat Contractul de închiriere nr..../...2011, prin care petenta a închiriat un excavator pe șenile ... .. cu picon (pentru spart), un încărcător frontal pe roți ... pentru împins și un excavator pe șenile cu foarfecă ... pentru pulverizat.

Petenta menționează că a trebuit să închirieze utilajele arătate și descrise mai sus, în vederea realizării contractului pe care petenta îl avea încheiat pe Halda de zgură ..., respectiv exploatare minieră la suprafață, sortare, separare, încărcare deșeuri metalice rezultate în urma exploatării.

Închirierea utilajelor în anul 2011 era necesară, având în vedere că petenta la acea dată nu deținea decât un sigur excavator cu cupă pentru săpat, iar cele închiriate erau destinate pentru operațiuni de spargere, împingere, pulverizare, fiind echipate special în acest scop. Deservenții utilajelor au intrat în sarcina proprietarului de utilaje.

Având în vedere că utilajele închiriate - arătate mai sus - aparțin societății E... P... SRL, datele de identificare a acestor utilaje se află în posesia acesteia, neexistând nici o obligație legală în sarcina chiriașului de a deține date tehnice despre mașini/utilaje închiriate.

Referitor la deservenți, petenta arată că aceștia au intrat în sarcina proprietarului de utilaj-regulă generală exemplificată și mai sus. Contractul încheiat fiind listat unul cadru, completat ulterior cu pixul, petenta a omis a arăta acest fapt și a modifica pct.5.7 în care se arată că deservenții intră în sarcina chiriașului. Petenta revine și arată că nici un proprietar de utilaj nu își închiriază bunul fără propriul angajat deservent, pentru că utilajul închiriat să fie exploatat în stare bună.

2. La data de 03.01.2011 între petentă, în calitate de beneficiar și E... P... SRL, în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.../...2011, prin care prestatorul se obliga să debiteze deșeu metalic.

Petenta reiterează că E... SRL avea achiziționat pe platforma ..., un turn metalic prin Contract de vânzare-cumpărare nr.../...2009 de la F... SRL - în faliment, prin lichidator judiciar ....

Petenta a negociat și a încheiat contracte cu această societate prin care turnul metalic a fost debitat la prețul de ... lei/tona de deșeu debitat, iar deșeu rezultat a fost achiziționat de către petentă.

### **Referitor la faptul că toate operațiunile efectuate au fost înregistrate în evidențele contabile:**

Contestatoarea arată că:

- aferente Contractului de prestări servicii nr.../...2011 au fost emise și înregistrate:

1. facturi fiscale acceptate la plată;
2. atașate facturilor fiscale - procese verbale emise de E... P... care certifică data emiterii, cantitatea de deșeu debitat și numărul facturii pe care o însoțește;
3. dovada plăților efectuate;
4. fișa furnizori.

- aferente Contractului de închiriere nr.../...2011 au fost emise și înregistrate:

1. facturi fiscale acceptate la plată;
2. atașate facturilor fiscale - foi de pontaj pentru fiecare utilaj în parte care certifică data, numărul de ore prestate, numărul facturii fiscale pe care o însoțește;
3. dovada plăților efectuate;
4. fișa furnizori.

Având în vedere cele de mai sus în prezentarea istoricului tranzacțiilor derulate și modul legal de înregistrare a acestora în evidențele contabile ale petentei, concluziile inspectorilor fiscali cum că nu a făcut dovada existenței documentelor justificative aferente celor două societăți comerciale D... V... F... SRL și E... SRL nu pot fi legale.

Documentele justificative se grupează pe categorii distincte în raport de obiectul operațiunii economico - financiare, care a fost realizată de către contribuabil. Forma și conținutul documentelor justificative sunt stabilite prin



dispozițiile Codului fiscal, O.G. nr.7/1995, H.G. nr.581/1997, OMEF nr.3512/2008 și OMFP nr. 2226/2006.

Documente justificative în cazul mijloacelor fixe sunt: Registrul numerelor de inventar, fișa mijlocului fix, bonul de mișcare a mijloacelor fixe și procesul - verbal de recepție. Acestea privemișcarea mijloacelor fixe, casarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătățirii, modernizării sau reevaluării lor.

Documentele justificative în cazul bunurilor de natura stocurilor sunt: avizul de însoțire a mărfii, nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de primire în consignatie, bonul de predare, transfer, restituire, bonul de consum, dispoziția de livrare, fișa de magazie, fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință.

Factura este înscrisul emis de persoana impozabilă, care face livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pe baza căruia beneficiarul întocmește documentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate, îndeplinind și funcția de document de însoțire a mărfii pe timpul transportului și de document de încărcare în gestiunea beneficiarului. Regimul juridic al facturii este reglementat de art. 155 Cod fiscal.

Documentele justificative în cazul mijloacelor bănești și decontărilor sunt: chitanța, chitanța pentru operațiuni în valută, procesul - verbal de plăți, dispoziția de plată - încasare către casierie, borderoul documentelor achitate cu cecuri de decontare, borderou de achiziție.

Documentele justificative de contabilitate generală sunt: nota de creditare-debitare, nota de contabilitate, extrasul de cont, fișa de cont analitic pentru cheltuieli efective de producție, fișa de cont pentru operațiuni diverse.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, declarațiile fiscale care au la bază aceste documente nu au fost niciodată anulate în baza legii.

Pornind de la premisa că, condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere TVA sunt îndeplinite, iar petenta în calitate de contribuabil nu a dispus de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului facturilor aferente bunurilor sau serviciilor, administrația fiscală nu poate impune, cu titlu general, persoanei impozabile să verifice că emitentul facturii:

- dispune de calitatea de persoană impozabilă,
- că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și
- că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului, pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, că persoana impozabilă care exercită dreptul de deducere să dispună de documente în această privință, așa cum susțin inspectorii fiscali în raportul întocmit cum că anumite societăți cu care petenta a colaborat au avut sau nu angajați, dacă au depus sau nu declarațiile, etc.

Este sarcina administrației fiscale care atunci când constată fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii

verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că respectivă societate respecta dispozițiile legii în materie.

Strict din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, singura cerință formală pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmite.

Această prevede poate fi opozabilă și cerințelor actuale ale art.21 alin.(4) lit.f) pentru care anumite cheltuieli să fie încadrate ca nedeductibil fiscal, dar în baza jurisprudenței CJUE să se permită dreptul de deducere a TVA, pentru că sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate.

Pentru deductibilitatea TVA, Codul Fiscal nu impune condiția prezentării prealabile a unor documente justificative, cum ar fi contracte de prestări servicii, sau rapoarte de activitate - singura condiție impusă de Codul Fiscal este deținerea unei facturi.

Petenta arată că trebuie avute în vedere și principiile enunțate de către CJUE (în decizia în cazul C-286/94 Garage Molenheide) care menționează că deși Statele Membre pot implementa anumite măsuri formale, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea taxei și prevenirea evaziunii fiscale. Aceste măsuri nu pot să fie folosite în așa fel încât să se pună în discuție în mod sistematic deducerea TVA, principiu fundamental al sistemului comun de TVA european. Astfel, facturile emise de către prestatori sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere, iar negarea acestui drept pe motive formale, cum ar fi insuficiența unor documente conexe, neprevăzute de legislație, este injustă și neconformă cu principiile de TVA consemnate și de jurisprudența CJUE. Desigur, facturile trebuie întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul Fiscal, fapt ce nu a fost contestat de către organele de inspecție fiscală.

Mai mult, legislația națională aplicabilă în materie de TVA (Titlul VI din Codul Fiscal, mai precis art. 145 și art. 146) stabilește cu claritate condițiile de exercitarea a dreptului de deducere, acestea (1) fiind legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile (achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere a TVA - ceea ce este aplicabil și în cazul activității desfășurate de petenta și (2) existența unei facturi.

Acestea sunt singurele condiții necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, existența unor alte documente necesare pentru justificarea prestării efective a serviciilor (cum ar fi contractul, procese-verbale de recepție, etc.) fiind prevăzute drept condiții doar pentru deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și doar pentru anumite categorii de cheltuieli.

Astfel, petenta apreciază că a dat dovadă de cooperare și bună - credință în relația cu autoritățile fiscale având în vedere că facturile de achiziții, sau prestări servicii au fost însoțite de documente justificative suplimentare (proces-verbale, foi de pontaj), în care activitatea efectiv prestată, durata, rezultatele, etc. au fost efectiv incluse. Efectul probant al documentelor prezentate de societatea petentă (factura - care din perspectiva Titlului VI din Codul Fiscal este considerată suficientă în măsura în care face referire la contractul în baza căruia au fost prestate serviciile, precum și procesele - verbale și foile de pontaj) este clar.

În drept, petenta invocă:

- Legea contabilității nr.82/1991, aplicabilă perioadei ianuarie 2010 - octombrie 2016 (republicată în Monitorul Oficial, Partea 1 nr. 454 din 18/06/2008 și republicată în M.O. nr.285/22.04.2011/2012);
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M.O. nr.766 și 766 bis din 10.11.2009) cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.57112003 privind Codul Fiscal (CF) cu completările și modificările ulterioare; Normele metodologice de aplicare a acesteia aprobate prin H.G. nr.44/2004;
- Legislația secundară emisă în aplicarea Codului fiscal (ordine MFP, ANAF, instrucțiuni, decizii ale Comisiei de fiscalitate, ș.a.) aplicabile în perioada 2010-2016;
- O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (CPF); Normele metodologice de aplicare a acestuia aprobate prin HG nr.1050/2004;
- Legislația secundară emisă în aplicarea Codului de procedură fiscală (ordine MFP, ANAF, instrucțiuni, decizii ale Comisiei de proceduri fiscale, ș.a.) aplicabilă perioadei 2010-2016;
- Decizia nr. V din 15.01.2007 a I.C.C.J. a României care 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 în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”*.
- Jurisprudența CJUE - deciziile date de CJUE.

În susținerea contestației, petenta arată că depune în copie certificată conform cu originalul:

- Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;
- Raportul de inspecție fiscală înregistrat la AIF sub nr. .../...2017;
- Decizia nr. .../...2017 de instituire sechestru;
- Contract de prestări servicii nr.../...2011 și înscrisurile aferente facturilor fiscale înregistrate și anume procese verbale emise de E... SRL care certifică data emiterii, cantitatea de deșeu debitat și numărul facturii pe care o însoțește, fișă furnizori;
- Contract de închiriere nr.../...2011 și înscrisurile aferente facturilor fiscale înregistrate și anume foi de pontaj pentru fiecare utilaj în parte care certifică data, numărul de ore prestate, numărul facturii fiscale pe care o însoțește, fișă furnizori;
- Întrebările preformulate de inspectorii fiscali și răspunsul la aceste întrebări formulat de petentă;
- Delegație de reprezentare pentru cons. jur. D

Petenta, având în vedere:

- situația juridică și funcțională a petentei;
- existența relațiilor comerciale și a contractelor care au stat la baza desfășurării lor;
- gradul de conformare al petentei în cauză față de dispozițiile speciale ale legii contabilității și legii fiscale cu privire la înregistrarea în evidențele contabile și

fiscale, precum și raportarea corelativă la organele fiscale competente a operațiunilor identificate în documentele primare (ex.: facturi fiscale) emise în desfășurarea relațiilor comerciale,  
solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice ..., prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au constatat următoarele:**

**II.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei;**

1) Organele de inspecție au constatat că în lunile ianuarie și septembrie din anul fiscal 2012, în evidența contabilă a X SRL ..., s-au identificat înregistrate un număr de 12 facturi emise sub antetul D... V... F... SRL. Tranzacțiile înscrise în documentele în discuție constau în achiziții de prestări servicii rabă cu graifer, prestări servicii ... prestări servicii cu excavator, în unele din aceste documente fiind invocat contractul nr. .../...2011. Valoarea fiecărei facturi este în sumă de ... lei, valoarea totală a achizițiilor este de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferent căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei. Plata acestor facturi s-a efectuat integral numerar, prin casieria societății în baza unor chitanțe.

Organele de inspecție au procedat la analiza realității tranzacțiilor înscrise în documentele prezentate, constatând următoarele:

- pe baza facturilor prezentate, care au înscrise la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” prestări servicii ... prestări servicii cu excavator și prestări servicii rabă cu greifer, societatea a înregistrat în lunile 01 și 09 din anul fiscal 2012, în conturile contabile de cheltuieli, servicii prestate în baza unui contract încheiat între cei doi parteneri, obiectul contractului înscris la cap. II fiind închirierea utilajelor rabă cu greifer, ... și excavator ..., durată contractului fiind nedeterminată începând cu 01-06-2012, prețul fiind ... lei /zi fără TVA. Facturile au valori fixe pentru toate rubricile, respectiv: unitatea de măsură este „zile”, cantitatea este “...”, prețul unitar este în sumă de ... lei, valoarea este ... lei, valoarea TVA este ... lei, total de plată ... lei.

Nu s-au identificat alte documente justificative care să ateste realitatea prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate, astfel că prin nota explicativă s-au solicitat administratorului societății informații suplimentare din care să reiasă:

- cadrul legal în baza căruia au fost facturate serviciile în luna 01/2012 în condițiile în care contractul dintre cei doi parteneri a intrat în vigoare la data de 01-06-2012;

- locul unde s-au prestat efectiv serviciile înscrise în facturi;

- documente justificative din care să reiasă necesitatea închirierii acestor utilaje în condițiile în care societatea deține la rândul său un număr de trei utilaje specifice obiectului de activitate;

- documente justificative din care să reiasă persoanele care au lucrat cu utilajele închiriate (pontaje, state de salarii, alte documente care să ateste locul unde aceste persoane și-au desfășurat activitatea), calitatea de salariați pentru personalul anterior

menționat dovedită cu contractele individuale de muncă încheiate cu fiecare dintre acestea, dovada pregătirii profesionale care să le permită să lucreze cu aceste utilaje;

- documente de proveniență a bunurilor asupra cărora s-a acționat prin serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL ...;
- locul unde staționau utilajele în timpul în care nu funcționau;
- date de identificare a utilajelor închiriate din care să reiasă proprietarul și caracteristicile tehnice;
- alte informații care ar putea fi relevante în a demonstra realitatea activităților desfășurate cu utilajele închiriate de la D... V... F... SRL ... în baza contractului de închiriere nr. .../...2012;

La întrebarea adresată de organele de inspecție fiscală, administratorului societății, prin nota explicativă a răspuns astfel:

- referitor la cadrul legal în baza căruia au fost facturate serviciile în luna 01/2012 în condițiile în care contractul dintre cei doi parteneri a intrat în vigoare la data de 01-06-2012 răspunsul reprezentantului legal al societății este: „*în perioada 01.01.2012 - 31.01.2012 - factura fiscală ține loc de contract*” – organele de inspecție fiscală constatând încălcarea prevederilor Codului fiscal aplicabile în anul fiscal 2012, care la art.21 alin.(4) prezintă cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, iar la lit.m) menționează cheltuielile cu alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; De asemenea s-au încălcat prevederile pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aplicabile la perioada menționată, conform cărora, 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. De asemenea, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durată realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate;

- referitor la locul unde s-au prestat efectiv serviciile înscrise în facturi, răspunsul reprezentantului legal al societății este: „*Halda de zgură ... aflată în ...*” – organele de inspecție fiscală constatând că la acest răspuns nu s-au anexat documente justificative din care să reiasă proprietarul haldei de zgură ..., cadrul legal în baza căruia societatea verificată avea obligația prestării de servicii asupra acestei halde, cu utilajele închiriate de la D... V... F... SRL ..., astfel încât să se poată determina condițiile în care X SRL ... și-a exercitat dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu servicii prestate de terți;

- referitor la documentele justificative din care să reiasă necesitatea închirierii acestor utilaje în condițiile în care societatea deține la rândul său un număr de trei utilaje specifice obiectului de activitate, răspunsul reprezentantului legal al societății este: „*... societatea deține în proprietate doar utilaje prevăzute cu cupă pentru săpat. Utilajele ce fac obiectul contractului cu nr. .../...2012 sunt: rabă cu greifer – adică autocamion cu gheară pentru încărcare; ... – adică utilaj cu lamă frontală pentru*

*impins; excavator ... cu picon pentru spart. În consecință societatea noastră nu deținea astfel de tipuri de utilaje.”, organele de inspecție fiscală constatând că la acest răspuns reprezentantul legal al societății nu a anexat documente justificative din care să reiasă obligațiile X SRL ... de a sparge halda de zgură pentru care nu a făcut dovada proprietății, de a o încărca și împinge, documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea societății denotă doar că societatea a achiziționat bunuri destinate revânzării.*

- referitor la pct: documente justificative din care să reiasă persoanele care au lucrat cu utilajele închiriate (pontaje, state de salarii, alte documente care să ateste locul unde aceste persoane și-au desfășurat activitatea), calitatea de salariați pentru personalul anterior menționat dovedită cu contractele individuale de muncă încheiate cu fiecare dintre acestea, dovada pregătirii profesionale care să le permită să lucreze cu aceste utilaje - întrebare adresată de organele de inspecție, având în vedere prevederile cap V. Alte clauze din Contractul de închiriere nr. .../...2012 încheiat între societate în calitate de chiriaș și D... V... F... SRL ... în calitate de proprietar, care la pct 5.7 prevede: *„Deservenții și renumerarea acestora intra în sarcina chiriașului”*. Răspunsul reprezentantului legal al societății a fost: *„Contractele fiind tip cadru s-a omis modificarea la pct 5.7 din contractul încheiat, în sensul precizării că deservenții intră în sarcina proprietarului. În acest sens arătăm că de regulă închirierea de utilaje/mașini se face cu deserventul (șoferul) proprietarului de utilaj.”* Față de răspunsul formulat de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta conține generalități cu privire la modul de întocmire a unor contracte de închiriere utilaje, și nu furnizează informațiile solicitate prin nota explicativă. În legătură cu afirmația conform căreia *„deservenții intră în sarcina proprietarului”*, organele de inspecție fiscală precizează că proprietarul utilajelor, D... V... F... SRL ..., în anul fiscal 2012 nu a înregistrat cheltuieli cu salariile și cu contribuțiile sociale obligatorii, conform informațiilor cu care acesta este înregistrat în baza de date a ANAF, respectiv vectorul fiscal, acesta nu mai are salariați din data de 31-01-2009 – anexa 10 la raportul de inspecție fiscală;

- referitor la documente de proveniență a bunurilor asupra cărora s-a acționat prin serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL ..., reprezentantul legal al societății a invocat un contract de închiriere încheiat cu S... SRL – pentru care nu a furnizat alte date de identificare, contract pe care nu l-a prezentat organelor de inspecție. Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza de date a ORC și ANAF s-a identificat o societate cu acest nume, având CIF ..., cu sediul social și domiciliul fiscal în jud. .... Între X SRL ... și S... SRL ... s-au identificat tranzacții comerciale constând în achiziții de bunuri supuse măsurilor de simplificare (cumpărări) în lunile 11 și 12, tranzacțiile declarate de cei doi parteneri prin declarațiile informative fiind identice. Organele de inspecție fiscală nu au putut face legătură între tranzacțiile comerciale desfășurate în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2012 cu S... SRL ... și serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL ... - referitor la informațiile solicitate cu privire la locul unde staționau utilajele în timpul în care nu funcționau, reprezentantul legal al societății a precizat *„Halda de zgură ...”* - fără a face dovada celor scrise în răspunsul formulat - în legătură cu datele de identificare a utilajelor închiriate din care să reiasă proprietarul și caracteristicile

tehnice, reprezentantul legal al societății a precizat că acestea se află în posesia proprietarului ca și obligație legală.

Informațiile prezentate în scris de reprezentantul legal al X SRL ... fără a fi susținute de documente justificative care să facă dovada prestării serviciilor conform legii, nu au fost în măsură să probeze realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale înscrise în facturile prezentate, din următoarele considerente:

- s-au încălcat prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, care la art.6 prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ – ori în timpul inspecției nu s-au identificat documente justificative care să ateste realitatea prestării serviciilor înscrise în facturi;

- s-au încălcat prevederile pct.46 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la perioada menționată, alin.(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului: Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora, și alin.(2): Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico - financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

Organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal conform cărora, 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. De asemenea, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durată realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

De asemenea au constatat că nu s-a respectat Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a decis 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 solicita deducerea TVA”.*

Furnizorul înscris în facturile prezentate în anexa 10 la raportul de inspecție fiscală, D... V... F... SRL are sediul social declarat în ..., și domiciliul fiscal în jud. ..., ..., are CIF ..., este înregistrat în scopuri de TVA până la data de 01-08-2012, și declarat ca și contribuabil inactiv din data de 02-04-2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al furnizorului înscris în documentele, conform informațiilor cu care acesta este înregistrat în baza de date a ANAF, s-a constatat că D... V... F... SRL ..., în anul fiscal 2012, nu a depus deconturile privind TVA, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit – cod 101, nu a depus situația contabilă anuală, nu s-au identificat informații din care să rezulte dacă a avut salariați.

Pe baza celor prezentate, organele de inspecție au constatat că în anul fiscal 2012 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă de ... lei, pentru care nu s-a făcut dovada realității prestării cu documente justificative prevăzute de lege. Consecința fiscală a acestor înregistrări constă în faptul că X SRL ... a diminuat, în anul fiscal 2012, baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

2) Organele de inspecție fiscală au constatat, pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea, că X SRL...a înregistrat în perioada iunie – octombrie 2011, achiziții de bunuri de la E... SRL ..., jud. ..., constând în deșuri feroase, în sumă totală de ... lei pentru care societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată aferentă aplicând măsurile de simplificare prevăzute de Codul fiscal pentru astfel de operațiuni. Achizițiile de bunuri au fost înregistrate în contul contabil 371 “mărfuri”. De asemenea, în lunile 06, 09 și 10 din anul fiscal 2011, societatea a înregistrat achiziții de prestări servicii care au la baza facturi emise sub antetul E... SRL ... jud. Hd, valoarea totală a acestor servicii fiind în sumă de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei aferent căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, prin jurnalele de TVA și prin deconturile lunare privind TVA depuse la organul fiscal de administrare unde este înregistrată ca plătitoare de impozite și taxe. Facturile în baza cărora societatea a efectuat înregistrările în contabilitate sunt prezentate în copie certificată “conform cu originalul” de reprezentantul legal al societății, administratorul D... F... A... în anexa 12 la raportul de inspecție fiscală. După cum se prezintă în centralizatorul din anexa 12, valoarea facturilor care au stat la baza acestor înregistrări în contabilitate este în mod invariabil în sumă totală de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei. O parte din aceste documente au înscris la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” prestări servicii tăiere fier conform contr .../...2011 pentru cantitatea de ... to, altele conțin înscris „chirie utilaje conf contr .../...2011” pentru ... ore. O parte din aceste documente sunt însoțite de un document denumit „proces verbal” întocmit în mod unilateral în numele societății înscrisă ca furnizor pe



facturile prezentate, care nu oferă informații suplimentare față de cele înscrise în facturi.

În vederea determinării realității prestării serviciilor înscrise în documentele emise sub antetul E... SRL ..., prin nota explicativă prezentată în anexa 11 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au solicitat administratorului societății informații suplimentare din care să reiasă:

**a)** referitor la operațiunile desfășurate în baza contractului de prestări servicii nr. .../...2011 având ca obiect „debitare deșeu metalic”:

- locul unde s-au efectuat serviciile de debitare a deșeurilor metalice;
- documentele de proveniență a bunurilor care au fost supuse acestor operațiuni de tăiere;
- documente justificative din care să reiasă modul în care au fost stabilite valorile din facturi respectiv: dovada cantității de timp înscrisă în facturi, având în vedere că, spre exemplu în perioada 03.03-15.03.2011 înscrisă în factura nr. .../...2011 s-a înscris la rubrica alocată cantității suma de ... ore, identică cu aceea înscrisă în factura nr. .../...2011, în care perioada este 21.02-26.02.2011;
- informații cu privire la persoanele care au efectuat operațiunile de tăiere;

**b)** referitor la operațiunile desfășurate în baza contractului de prestări servicii nr. .../...2011 având ca obiect închiriere de utilaje:

- documente justificative din care să reiasă necesitatea închirierii acestor utilaje, în condițiile în care societatea deține la rândul său un număr de trei utilaje specifice obiectului de activitate;
- documente justificative din care să reiasă persoanele care au lucrat cu utilajele închiriate (pontaje, state de salarii, alte documente care să ateste locul unde aceste persoane și-au desfășurat activitatea), calitatea de salariați pentru personalul anterior menționat dovedită cu contractele individuale de muncă încheiate cu fiecare dintre acestea, dovada pregătirii profesionale care să le permită să lucreze cu aceste utilaje;
- locul unde staționau utilajele în timpul în care nu funcționau;
- date de identificare a utilajelor închiriate din care să reiasă proprietarul și caracteristicile tehnice;
- alte informații care ar putea fi relevante în a demonstra realitatea activităților desfășurate cu utilajele închiriate de la E... SRL ....

Organele de inspecție fiscală au constatat că răspunsul formulat de reprezentantul legal al societății la întrebarea nr.2 din nota explicativă este asemănător celui formulat la întrebarea nr.1, comentat pe larg de organele de inspecție fiscală în actul de control, astfel că nu a furnizat informații suplimentare care să justifice deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor prezentate în anexa 12.

În timpul inspecției, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu s-a făcut dovada respectării prevederilor Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a acestuia, conform cărora cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității conform cărora 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. Nu s-au respectat prevederile Codului fiscal conform cărora la

calculul impozitului pe profit nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Înregistrarea în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli, a unor sume nu este suficientă pentru că aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil și nici nu se justifică exercitarea de către societate a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectivele sume trebuind să aibă la baza documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare precizează că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Prin reglementările contabile conforme cu directivele europene legiuitorul prevede că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată, pe lângă un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durată realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că X SRL ... nu a probat realitatea și legalitatea operațiunilor înscrise în facturile emise sub antetul acestor furnizori, documentele în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielii cu costul serviciilor înscrise în facturi precum și a taxei pe valoarea adăugată, contravin prevederilor legale invocate.

De asemenea organele de inspecție fiscală au invocat faptul că neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu costul serviciilor înscrise în aceste facturi este consfințit și de Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a decis 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 solicita deducerea TVA.

Din informațiile cu care E... SRL – identificată prin CIF ... este înregistrată în baza de date a ANAF, s-a constatat că această în anul fiscal 2011 nu a depus deconturi privind TVA, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101, nu a depus bilanț contabil anual, nu a înregistrat cheltuieli cu salariile. Conform informațiilor cu care această este înregistrată în vectorul fiscal, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA până la data de 15-06-2012, când a fost declarată ca și contribuabil inactiv ca urmare a nedeplinirii obligațiilor declarative; a fost înregistrată ca plătitor de impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii până la data de 01-04-2010, deci în anul fiscal 2011 nu avea salariați care să manevreze utilajele “închiriate” societății comerciale X SRL, nici să presteze serviciile înscrise în facturi. Începând cu data de 14-03-2013 starea societății este insolventă.

Analizând documentele justificative emise sub antetul E... SRL ..., care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea X SRL ... a cheltuielilor cu servicii prestate de

terți, răspunsul formulat de reprezentantul legal al societății supusă inspecției la întrebările adresate de organele de inspecție prin nota explicativă, informațiile cu privire la comportamentul fiscal al furnizorului înscris în facturile prezentate în anexa 12, s-a constatat că în anul fiscal 2011 X SRL...și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă totală de ... lei, în baza unor documente care nu dețin calitatea de documente justificative conform legii și pentru care nu s-a făcut dovada prestării cu documente prevăzute de lege, diminuând baza de impozitare a impozitului pe profit cu această sumă. În timpul inspecției, organele de inspecție au reconsiderat baza de impozitare a impozitului pe profit stabilită de contribuabil pentru anul fiscal 2011, neacordând drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei aferent cărora s-a stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

În consecință, urmare inspecției fiscale, prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, organele de inspecție au reconsiderat baza de impozitare a impozitului pe profit determinată de contribuabil în anii fiscali 2011 și 2012, stabilind în total un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

## **II.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în lunile ianuarie și septembrie din anul fiscal 2012, în evidența contabilă a X SRL ..., s-au identificat înregistrate un număr de 12 facturi prezentate în anexa 10 la raportul de inspecție fiscală, în copie certificată conform cu originalul, emise sub antetul D... V... F... SRL. Tranzacțiile înscrise în documentele în discuție constau în achiziții de prestări servicii rabă cu graifer, prestări servicii ... prestări servicii cu excavator, în unele din aceste documente fiind invocat contractul nr. .../...2011 – anexa 10. Valoarea fiecărei facturi este în sumă de ... lei, valoarea totală a achizițiilor este de ... lei, din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei, aferentă căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei, prin jurnalele de cumpărări care au stat la baza întocmirii deconturilor lunare privind TVA depuse în anul fiscal 2012 la organul fiscal de administrare, unde X SRL ... este înregistrată ca plătitoare de impozite și taxe. Plata acestor facturi s-a efectuat integral numerar, prin casieria societății, în baza chitanțelor prezentate în copie conform cu originalul în anexa 10 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit informațiilor cu care D... V... F... SRL ... este înregistrată în baza de date a ANAF – respectiv vectorul fiscal, începând cu data de 01-08-2012 această nu mai este înregistrată în scopuri de TVA, acest lucru însemnând că taxa înscrisă în facturile întocmite după această dată nu poate fi dedusă de clienți ai societății. În consecință, prin exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL ... în luna 09/2012, X SRL ... a încălcat condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum sunt prezentate în Codul fiscal la art.146 alin.(1), unde precizează în mod expres faptul că 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 Codul fiscal definește noțiunea de persoană impozabilă, și de asemenea prevede condițiile în care o persoană trebuie sau poate să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. În consecință, X SRL ... și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe documente emise de o persoană neimpozabilă din punct de vedere al taxei. Prin aceste fapte, societatea a încălcat prevederile Codului fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei, drept ce intervine la momentul exigibilității, exigibilitate generată de faptul generator. Furnizorul înscris în facturi nefiind plătitor de TVA, nu a intervenit exigibilitatea taxei. De asemenea dreptul de deducere ia naștere în momentul în care tranzacția comercială se desfășoară cu o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei care are obligația de a emite o factura care să conțină informațiile prevăzute de Codul fiscal la art. 155. În consecință celor prezentate anterior, prin exercitarea dreptului de deducere a taxei de pe documente emise de un neplătitor de TVA, X SRL ... a diminuat baza de impozitare a TVA cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecție s-a determinat **TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.**

În luna ianuarie 2012, societatea supusă inspecției a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri/servicii în sumă totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, înregistrări care au la baza facturi emise sub antetul D... V... F... SRL ... . Documentele care au stat la baza acestor înregistrări, prezentate în copie conform cu originalul în anexa 10, au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 01/2012, obligațiile fiscale rezultate din aceste înregistrări fiind declarate prin decontul privind TVA întocmit pentru perioada menționată și depus la organul fiscal de administrare unde societatea este înregistrată ca plătitor de impozite și taxe.

La fel ca și la capitolul referitor la impozitul pe profit din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au procedat la analiza realității tranzacțiilor înscrise în documentele prezentate, constatând următoarele:

- pe baza facturilor care au înscrise la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” prestări servicii ... prestări servicii cu excavator și prestări servicii rabă cu greifer, societatea a înregistrat în lunile 01 și 09 din anul fiscal 2012, în conturile contabile de cheltuieli, servicii prestate în baza unui contract prezentat în copie în anexa 10, încheiat între cei doi parteneri, obiectul contractului înscris la cap. îi fiind închirierea utilajelor rabă cu greifer, ... și excavator ..., durată contractului fiind nedeterminată începând cu 01-06-2012, prețul fiind ... lei /zi fără TVA. Facturile prezentate în anexa 10 au valori fixe pentru toate rubricile, respectiv: unitatea de măsură este „zile”, cantitatea este “...”, prețul unitar este în sumă de ... lei, valoarea este ... lei, valoarea TVA este ... lei, total de plată ... lei.

Nu s-au identificat alte documente justificative care să ateste realitatea prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate în anexa 10, astfel că prin nota explicativă prezentată în anexa 11 s-au solicitat administratorului societății informații suplimentare din care să reiasă:

- cadrul legal în baza căruia au fost facturate serviciile în luna 01/2012 în condițiile în care contractul dintre cei doi parteneri a intrat în vigoare la data de 01-06-2012;
- locul unde s-au prestat efectiv serviciile înscrise în facturi;

- documente justificative din care să reiasă necesitatea închirierii acestor utilaje în condițiile în care societatea deține la rândul său un număr de trei utilaje specifice obiectului de activitate;
- documente justificative din care să reiasă persoanele care au lucrat cu utilajele închiriate (pontaje, state de salarii, alte documente care să ateste locul unde aceste persoane și-au desfășurat activitatea), calitatea de salariați pentru personalul anterior menționat dovedită cu contractele individuale de muncă încheiate cu fiecare dintre acestea, dovada pregătirii profesionale care să le permită să lucreze cu aceste utilaje;
- documente de proveniență a bunurilor asupra cărora s-a acționat prin serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL ...;
- locul unde staționau utilajele în timpul în care nu funcționau;
- date de identificare a utilajelor închiriate din care să reiasă proprietarul și caracteristicile tehnice;
- alte informații care ar putea fi relevante în a demonstra realitatea activităților desfășurate cu utilajele închiriate de la D... V... F... SRL ... în baza contractului de închiriere nr. .../...2012.

De asemenea, la fel ca și la capitolul referitor la impozitul pe profit din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la întrebarea adresată administratorului societății, acesta a răspuns prin documentul denumit „anexa A” - prezentat în anexa 11, aspecte tratate pe larg la capitolul referitor la impozitul pe profit, - organele de inspecție fiscală constatând că informațiile prezentate în scris de reprezentantul legal al X SRL ... fără a fi susținute de documente justificative care să facă dovada prestării serviciilor conform legii, nu au fost în măsură să probeze realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale înscrise în facturile prezentate în anexa 10, în copie conform cu originalul, din următoarele considerente:

- s-au încălcat prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, care la art.6 prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ- ori în timpul inspecției nu s-au identificat documente justificative care să ateste realitatea prestării serviciilor înscrise în facturi.
- s-au încălcat prevederile pct.46 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la perioada menționată, alin.(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului: Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora, și alin.(2): Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între

părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că s-au încălcat prevederile art.145 alin. 2 lit. a) și art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 46 alin. 2 lit. a) din HG nr. 44 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale căror prevederi erau aplicabile la data la care au avut loc operațiunile prezentate anterior, dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

În consecință, nefăcându-se dovada prestării serviciilor de către furnizorul înscris în facturi demonstrează faptul că nu a intervenit faptul generator, încălcându-se astfel prevederile art.134<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Neintervenind faptul generator rezultă că nici taxa pe valoarea adăugată nu a avut exigibilitate, contrar prevederilor art. 134 alin. (1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În consecință, serviciile nefiind prestate de către furnizorul înscris în facturi demonstrează faptul că nu a intervenit faptul generator, încălcându-se astfel prevederile art.134<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Neintervenind faptul generator rezultă că nici taxa pe valoarea adăugată nu a avut exigibilitate, contrar prevederilor art. 134, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Dacă taxa pe valoarea adăugată nu a fost exigibilă în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, dreptul de deducere pentru aceste facturi nu a luat naștere.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au respectat prevederile înscrise în secțiunea A pct. 1 și 2 din OMFP nr. 3512/2008 – aplicabile la data la care au fost săvârșite faptele, referitoare la modul de întocmire și gestionare a documentelor. Având în vedere prevederile legale anterior prezentate, precum și prevederile art. 72 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare și ale art.73 alin.(1) conform căruia contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal și Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a decis 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 solicita deducerea TVA”*, în timpul inspecție organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat în mod nelegat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă serviciilor înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL, în anul fiscal 2012.

Furnizorul înscris în facturile prezentate în anexa 10, D... V... F... SRL are sediul social declarat în ..., și domiciliul fiscal în ..., are CIF ..., este înregistrată în scopuri de TVA până la data de 01-08-2012, și declarată ca și contribuabil inactiv din data de 02-04-2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al furnizorului înscris în documentele prezentate în anexa 10, conform informațiilor cu care acesta este înregistrat în baza de date a ANAF, s-a constatat că D... V... F... SRL ..., în anul fiscal 2012, nu a depus deconturile privind TVA, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit – cod 101, nu a depus situația contabilă anuală, nu s-au identificat informații din care să rezulte dacă a avut salariați. Codul fiscal stabilește principiul în baza căruia atunci când o societate facturează taxa pe valoarea adăugată clientului, acționează în contul statului căruia va trebui să-i plătească diferență între taxa colectată de la clienți și taxa plătită furnizorilor săi, care la rândul lor au procedat la colectarea și încasarea taxei pe valoarea adăugată la bugetul de stat. Prin prisma faptului că furnizorul înscris în facturile prezentate în copie conform cu originalul în anexa 10 nu a declarat taxa colectată la organul fiscal de administrare unde este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe, nu a achitat către bugetul general consolidat al statului această obligație fiscală, s-a constatat că acest lanț a fost întrerupt, astfel că nici contribuabilul supus inspecției, în calitate de client, nu are dreptul să deducă taxa înscrisă în facturi, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute pentru perioada în discuție, de Codul fiscal care la art. 134 alin. (2) stipulează că exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, iar la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei. Consecința fiscală a celor prezentate anterior constă în faptul că X SRL ..., în luna 01/2012 a diminuat baza de impozitare a TVA cu suma de ... lei, în timpul inspecției stabilindu-se în sarcina contribuabilului **TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

În concluzie, doar înregistrarea în evidența contabilă a facturilor, chiar dacă respecta condițiile de forma prevăzute la art.155, alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a da dreptul contribuabilului să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe acestea, facturile în cauza nefiind suficiente pentru a îndeplini condițiile de documente justificative. Codul fiscal stabilește principiul în baza căruia atunci când o societate facturează taxa pe valoarea adăugată clientului, acționează în contul statului căruia va trebui să-i plătească diferență între taxa colectată de la clienți și taxa plătită furnizorilor săi, care la rândul lor au procedat la colectarea și încasarea taxei pe valoarea adăugată la bugetul de stat. Prin prisma faptului că furnizorii înscriși în facturile prezentate în copie conform cu originalul în anexele menționate nu au declarat taxa colectată la organul fiscal de administrare unde sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe, nu au achitat către bugetul general consolidat al statului această obligație fiscală, s-a constatat că acest lanț a fost întrerupt, astfel că nici contribuabilul supus inspecției, în calitate de client, nu are dreptul să deducă taxa înscrisă în facturi, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute pentru perioada în discuție, de Codul fiscal, care la art. 134 alin. (2) stipulează că exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de

către persoanele obligate la plata taxei, iar la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei.

În concluzie, prevalându-se de prevederile Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

- documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale;

- 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;

- 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, iar inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea de către contribuabilul supus controlului, a prevederilor legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și în consecință diminuarea bazei de impozitare a taxei aferentă anului fiscal 2012 de către X SRL ..., taxa dedusă de pe documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform legii, respectiv unele sunt emise de persoane neimpozabile din punct de vedere al taxei, altele sunt întocmite sub antetul unor persoane care nu au făcut dovada realității tranzacțiilor înscrise în acestea.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru anul fiscal 2012, au stabilit în sarcina X SRL ..., TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

### **II.3 Referitor la impozitul pe dividende în sumă de ... lei;**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul fiscal 2011, X SRL ... a înregistrat prin registrul de casă plăți numerar în sumă totală de ... lei, reprezentând cv servicii prestate, pentru care nu s-a făcut dovada realității prestării din considerentele prezentate pe larg la capitolele precedente, având ca documente justificative chitanțe emise sub antetul E... SRL ....

Încasările în numerar prin casieria societății au ca și componenta încasări din vânzări efectuate clienților persoane juridice, precum și transferuri din contul bancar, prin care se încasează de asemenea clienți.

În anul fiscal 2012, X SRL ... a înregistrat prin registrul de casă plăți numerar în sumă totală de ... lei având ca documente justificative chitanțe emise sub antetul D... V... F... SRL ....

Suma totală a acestor plăți în perioada anilor fiscali 2011 și 2012 este de ... lei.

Așa cum s-a prezentat detaliat la capitolele anterioare ale actului de control, achizițiile de servicii înregistrate în evidența contabilă a X SRL ... pe baza documentelor care au înscrise la rubrica „furnizor” numele societăților comerciale E... SRL ... și D... V... F... SRL ... nu sunt reale, nu s-a făcut dovada prestării din considerentele tratate și încadrate în temeiul legal corespunzător la capitolele



menționate. Dacă tranzacțiile comerciale dintre X SRL ... și cele două societăți menționate nu au avut loc, plata sumelor înscrise în chitanțele prezentate în copie conform cu originalul în anexele 10 și 12 nu pot fi documente justificative care să ateste plata unor servicii care nu au fost prestate.

Având în vedere ca:

- reprezentanții legali ai contribuabilului nu au putut justifica cu documente legale că banii au fost cheltuiți în folosul societății, aceste plăți fiind efectuate în baza unor documente care nu pot întruni calitatea de documente de plată, atâta timp cât nu s-a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în facturile prezentate în detaliu la capitolele din actul de control;

- nu s-au putut identifica persoanele care au intrat în posesia acestor sume ridicate din casieria societății de către administrator, în timpul inspecției s-a considerat că suma de ... lei reprezintă o parte din profitul net realizat de societate în perioada verificată, și însușit de administrator fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

În reconsiderarea acestor retrageri de sume ca fiind dividende, organele de inspecție au avut în vedere prevederile Codului fiscal care prezintă la capitolul III. Definiții ale termenilor comuni, art.7 alin.(1) pct.12 „*dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică*” .

Reținerea impozitului pe veniturile din investiții este reglementată de Codul fiscal care prevede impunerea cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

Valoarea netă a sumelor ridicate sub forma de dividende este în sumă de ... lei, rezultând valoarea brută impozabilă în sumă de 501.905 lei.

În drept, referitor la impozitul pe dividende, organele de inspecție fiscală au invocat art.7 alin.(1) pct.12 și art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003, precum și art.6 alin.(1), art.72, art.73 alin.(1) și art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015.

În consecință celor prezentate anterior și a actelor normative invocate, în timpul inspecție fiscale s-a constatat diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe dividende, în anii fiscali 2011 și 2012, cu suma de 501.905 lei reprezentând valoarea brută a dividendelor, aferent cărora s-a calculat impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.

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

X SRL, cu sediul în , înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin consilier juridic D, la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea de reprezentare juridică nr...., fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., înregistrată sub nr. .../...2017, fiind formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar;

- Deciziei nr. .../...2017 de instituire a măsurilor asiguratorii.

### **III.1. În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar,

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit, a TVA și a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în baza unor documente justificative emise sub antetul D... V... F... SRL și E... SRL, pe considerente că petenta nu a făcut dovada realității prestării acestora, întrucât fie nu a anexat documente justificative din care să reiasă obligațiile de a sparge halda de zgură pentru care nu a făcut dovada proprietății, de a o încărca și împinge, fie documente justificative din care să reiasă persoanele care au lucrat cu utilajele închiriate, documentele fiind întocmite sub antetul unor persoane care nu au făcut dovada realității tranzacțiilor înscrise în acestea, fie prestatorii nu au depus deconturile privind TVA, nu au depus declarația anuală privind impozitul pe profit – cod 101, nu au depus situația contabilă anuală, nu s-au identificat informații din care să rezulte dacă au avut salariați, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că serviciile au fost prestate și că deține documente justificative din punct de vedere legal.**

În fapt, referitor la relația comercială cu D... V... F..., organele de inspecție fiscală, au constatat că în anul fiscal 2012, X SRL...și-a diminuat baza de impozitare a impozitului pe profit cu contravaloarea cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă de ... lei, în baza unor documente justificative emise sub antetul D... V... F... SRL pentru care nu s-a făcut dovada realității prestării cu documente justificative prevăzute de lege, pe considerente bazate pe faptul că:

- petenta nu a anexat documente justificative din care să reiasă obligațiile X SRL ... de a sparge halda de zgură pentru care nu a făcut dovada proprietății, de a o încărca și împinge;

- proprietarul utilajelor D... V... F... SRL ..., în anul fiscal 2012 nu a înregistrat cheltuieli cu salariile și cu contribuțiile sociale obligatorii, conform informațiilor cu

care acesta este înregistrat în baza de date a ANAF, respectiv vectorul fiscal, acesta nu mai are salariați din data de 31-01-2009;

- D... V... F... SRL are sediul social declarat în ..., și domiciliul fiscal în jud. ..., are CIF ..., este înregistrat în scopuri de TVA până la data de 01-08-2012, și declarat ca și contribuabil inactiv din data de 02-04-2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- în ceea ce privește comportamentul fiscal al furnizorului înscris în documentele, conform informațiilor cu care acesta este înregistrat în baza de date a ANAF, s-a constatat că D... V... F... SRL ..., în anul fiscal 2012, nu a depus deconturile privind TVA, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit – cod 101, nu a depus situația contabilă anuală, nu s-au identificat informații din care să rezulte dacă a avut salariați.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL ... a diminuat, în anul fiscal 2012, baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției s-a stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

De asemenea, în ceea ce privește comportamentul fiscal al furnizorului înscris în documentele prezentate în anexa 10, conform informațiilor cu care acesta este înregistrat în baza de date a ANAF, s-a constatat că D... V... F... SRL ..., în anul fiscal 2012, nu a depus deconturile privind TVA, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit – cod 101, nu a depus situația contabilă anuală, nu s-au identificat informații din care să rezulte dacă a avut salariați. Codul fiscal stabilește principiul în baza căruia atunci când o societate facturează taxa pe valoarea adăugată clientului, acționează în contul statului căruia va trebui să-i plătească diferență între taxa colectată de la clienți și taxa plătită furnizorilor săi, care la rândul lor au procedat la colectarea și încasarea taxei pe valoarea adăugată la bugetul de stat. Prin prisma faptului că furnizorul înscris în facturile prezentate în copie conform cu originalul în anexa 10 nu a declarat taxa colectată la organul fiscal de administrare unde este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe, nu a achitat către bugetul general consolidat al statului această obligație fiscală, s-a constatat că acest lanț a fost întrerupt, astfel că nici contribuabilul supus inspecției, în calitate de client, nu are dreptul să deducă taxa înscrisă în facturi, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute pentru perioada în discuție, de Codul fiscal care la art. 134 alin. (2) stipulează că exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, iar la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei. Consecința fiscală a celor prezentate anterior constă în faptul că X SRL ..., în luna 01/2012 a diminuat baza de impozitare a TVA cu suma de ... lei, în timpul inspecției stabilindu-se în sarcina contribuabilului **TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

În fapt, referitor la relația comercială cu E... SRL ..., organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul fiscal 2011, X SRL...și-a diminuat baza de impozitare a impozitului pe profit cu contravaloarea cheltuielilor cu servicii prestate de terți în sumă totală de ... lei, în baza unor documente justificative emise sub antetul E... SRL

... care nu dețin calitatea de documente justificative conform legii și pentru care nu s-a făcut dovada prestării cu documente prevăzute de lege, pe considerente bazate pe:

- răspunsul formulat de reprezentantul legal al societății supusă inspecției la întrebările adresate de organele de inspecție prin nota explicativă;
- din informațiile cu care E... SRL – identificată prin CIF ... este înregistrată în baza de date a ANAF, s-a constatat că această în anul fiscal 2011 nu a depus deconturi privind TVA, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101, nu a depus bilanț contabil anual, nu a înregistrat cheltuieli cu salariile. Conform informațiilor cu care această este înregistrată în vectorul fiscal, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA până la data de 15-06-2012, când a fost declarată ca și contribuabil inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative; a fost înregistrată ca plătitor de impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii până la data de 01-04-2010, deci în anul fiscal 2011 nu avea salariați care să manevreze utilajele “închiriate” societății comerciale X SRL, nici să presteze serviciile înscrise în facturi. Începând cu data de 14-03-2013 starea societății este insolvență.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au reconsiderat baza de impozitare a impozitului pe profit stabilită de contribuabil pentru anul fiscal 2011, procedând la majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei aferent căreia au stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

**De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că,** așa cum au prezentat detaliat la capitolele anterioare ale actului de control, achizițiile de servicii înregistrate în evidența contabilă a X SRL ... pe baza documentelor care au înscrise la rubrica „furnizor” numele societăților comerciale E... SRL ... și D... V... F... SRL ... nu sunt reale, nu s-a făcut dovada prestării din considerentele tratate și încadrate în temeiul legal corespunzător la capitolele menționate. Dacă tranzacțiile comerciale dintre X SRL ... și cele două societăți menționate nu au avut loc, plata sumelor înscrise în chitanțele prezentate nu pot fi documente justificative care să ateste plata unor servicii care nu au fost prestate, suma totală a acestor plăți în perioada anilor fiscali 2011 și 2012 a fost de ... lei, suma pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o că fiind o parte din profitul net realizat de societate în perioada verificată, și însușit de administrator fără a calcula impozit pe veniturile din dividende.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat și diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe dividende, în anii fiscali 2011 și 2012, cu suma de 501.905 lei reprezentând valoarea brută a dividendelor, aferent cărora s-a calculat **impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.**

Prin contestația formulată, petenta susține că din analiza operațiunilor desfășurate între petentă și D... V... F... SRL, documente justificative reprezintă Contractul încheiat între părți, facturile fiscale emise și acceptate la plată, dovada plăților efectuate, și că potrivit pct.46 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind codul fiscal aplicabile, respectarea principiului prevalenței economiei asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice așa cum acestea se produc. Aceste mențiuni sunt generic descrise și în raportul întocmit, însă în contextul în care

petenta nu ar fi respectat aceste dispoziții, fără ca inspectorii fiscali să arate în concret, în ce mod a încălcat dispozițiile arătate, ci se rezumă la a arăta generic că petenta: “a încălcat pct. 46 alin.(2) din HG nr. 44/2004”.

Or, din simpla lecturare a dispozițiilor HG nr.44/2004 de mai sus și raportat la actele și înscrisurile înregistrate în contabilitate, rezultă că nu a escaladat obligația de a înregistra în contabilitate operațiunile economice așa cum acestea s-au produs.

De asemenea petenta invocă faptul că potrivit disp. art.46 cod comercial - dispoziții preluate de noul cod civil - “*obligațiunile comerciale și liberațiunile se probează: Cu acte autentice; Cu acte sub-semnătură privată; Cu facturi acceptate; Prin corespondență; Prin telegrame; Cu registrele părților; ( ... )*.”

Mai mult, societatea precizează și faptul că deține documente justificative depunând atașat contestației, în sensul celor de mai sus: contract, facturi fiscale, fișa furnizori.

De asemenea, prin contestație petenta arată că:

- La data de 03.01.2011 între petentă și E... SRL a fost încheiat Contractul de închiriere nr.../...2011, prin care petenta a închiriat un excavator pe șenile ... .. cu picon (pentru spart), un încărcător frontal pe roți ... pentru împins și un excavator pe șenile cu foarfecă ... pentru pulverizat.

Petenta menționează că a trebuit să închirieze utilajele arătate și descrise mai sus, în vederea realizării contractului pe care petenta îl avea încheiat pe Halda de zgură ..., respectiv exploatare minieră la suprafață, sortare, separare, încărcare deșeuri metalice rezultate în urma exploatării. Închirierea utilajelor în anul 2011 era necesară, având în vedere că petenta la acea dată nu deținea decât un sigur excavator cu cupă pentru săpat, iar cele închiriate erau destinate pentru operațiuni de spargere, împingere, pulverizare, fiind echipate special în acest scop. Deservenții utilajelor au intrat în sarcina proprietarului de utilaje.

Având în vedere că utilajele închiriate - arătate mai sus - aparțin societății E... P... SRL, datele de identificare a acestor utilaje se află în posesia acesteia, neexistând nici o obligație legală în sarcina chiriașului de a deține date tehnice despre mașini/utilaje închiriate. Referitor la deservenți, petenta arată că aceștia au intrat în sarcina proprietarului de utilaj – regulă generală exemplificată și mai sus. Contractul încheiat fiind listat unul cadru, completat ulterior cu pixul, petenta a omis a arăta acest fapt și a modifica pct.5.7 în care se arată că deservenții intră în sarcina chiriașului. Petenta revine și arată că nici un proprietar de utilaj nu își închiriază bunul fără propriul angajat deservent, pentru că utilajul închiriat să fie exploatat în stare bună;

- La data de 03.01.2011 între petentă, în calitate de beneficiar și E... P... SRL, în calitate de prestator, a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.../...2011, prin care prestatorul se obliga să debiteze deșeul metalic.

Petenta reiterează că E... SRL avea achiziționat pe platforma ..., un turn metalic prin Contract de vânzare-cumpărare nr.../...2009 de la F... SRL - în faliment, prin lichidator judiciar ... .

Petenta a negociat și a încheiat contracte cu această societate prin care turnul metalic a fost debitat la prețul de ... lei/tona de deșeu debitat, iar deșeul rezultat a fost achiziționat de către petentă.

Mai mult, referitor la faptul că toate operațiunile efectuate au fost înregistrate în evidențele contabile, contestatoarea arată că:

- aferente Contractului de prestări servicii nr..../...2011 au fost emise și înregistrate:

1. facturi fiscale acceptate la plată;
2. atașate facturilor fiscale - procese verbale emise de E... P... care certifică data emiterii, cantitatea de deșeu debitat și numărul facturii pe care o însoțește;

3. dovada plăților efectuate;

4. fișa furnizori.

- aferente Contractului de închiriere nr..../...2011 au fost emise și înregistrate:

1. facturi fiscale acceptate la plată;

2. atașate facturilor fiscale - foi de pontaj pentru fiecare utilaj în parte care certifică data, numărul de ore prestate, numărul facturii fiscale pe care o însoțește;

3. dovada plăților efectuate;

4. fișa furnizori.

În consecință, petenta susține că, având în vedere cele de mai sus în prezentarea istoricului tranzacțiilor derulate și modul legal de înregistrare a acestora în evidențele contabile ale petentei, concluziile inspectorilor fiscali cum că nu a făcut dovada existenței documentelor justificative aferente celor două societăți comerciale D... V... F... SRL și E... SRL nu pot fi legale.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*„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.”*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.12 precizează:

*„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. 82/1991, 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.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, venituri și cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în conformitate cu prevederile Legii contabilității 82/1991.

De asemenea, la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

*„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.”*

Conform pct.22 și 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

**În drept, în ceea ce privește TVA**, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit. a), art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

- art.145 alin.(2) lit.a):

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

*a) operațiuni taxabile;”*

- art.146 alin.(1) lit. a):

*“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;”*

- art.155 alin.(5) lit.a):

“(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestațiile de servicii efectuate;”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.46 precizează:

“ 46. 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 care să contină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155, alin.5 din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78.”

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe dividende**, în speță sunt incidente prevederile art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

- art.7 alin.(1) pct.12:

„În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații (...):

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”;

De asemenea trebuie avute în vedere și prevederile art.6 alin.(1) și art.6 alin.(2) din Legea nr. 82/1991, care arată:

- art.6 alin.(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.”

- art.6 alin.(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.”

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la AJFP ... – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2017,

în baza art.276 alin. (1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 276 Soluționarea contestației

(2) Organul de soluționare competent, pentru lămurirea cauzei, poate solicita:

(...) b) efectuarea, de către organele competente, a unei constatări la fața locului în condițiile art. 65.”,

coroborat cu pct. 9.10. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

“9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 276 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației



9.10. *La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.*”

și ținând cont de faptul că documentele existente la dosarul cauzei nu clarifică în totalitate starea de fapt fiscală reală în ceea ce privește relațiile economice ale petentei cu:

- D... SRL ... (cu necesitatea analizării relației cu S... SRL, în condițiile în care petenta susține că a trebuit să închirieze utilajele arătate și descrise mai sus în vederea pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., pregătirea căilor de acces pe această haldă, amenajarea șantierului de lucru, în vederea realizării obiectului contractului pe care petenta l-a încheiat cu S... SRL, respectiv exploatare minieră la suprafață a haldei de zgură din ... în vederea recuperării deșeurilor existente, precum și sortarea și depozitarea acestor deșeuri, iar această activitate presupune anumite operațiuni premergătoare, respectiv parcurgerea etapelor în vedere pregătirii frontului de lucru);

- E... SRL ... (cu necesitatea analizării existenței relației cu F... SRL - în faliment, prin lichidator judiciar ..., în condițiile în care petenta susține că a negociat și a încheiat contracte cu această societate prin care turnul metalic a fost debitat la prețul de ... lei/tona de deșeu debitat, iar deșeul rezultat a fost achiziționat de către petentă),

a solicitat AJFP ... – Inspecție Fiscală să efectueze o cercetare la fața locului, cu consecința întocmirii unui proces verbal de cercetare la fața locului, în care să se analizeze îndeplinirea de către petentă a tuturor condițiilor impuse de legea fiscală privind deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și exercitarea dreptului de deducere a TVA, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni cu D... SRL ... (având în vedere și în relație cu S... SRL), E... SRL ... (având în vedere și existența sau nu a unei relații economice cu F... SRL - în faliment, prin lichidator judiciar ...), analizând dacă documentele în speță îndeplinecalitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative în vigoare, respectiv dacă petenta justifică utilizarea acestor servicii în scopul prevăzut la art.21 alin.(1), respectiv alin.(2) lit.a) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și condițiile impuse de pct.48 și alin.(1) lit.a) al pct.46 pct.1 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin adresa nr. .../...2017 a AJFP ... - Inspecție Fiscală înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice ... transmite Procesul verbal nr. .../...2017 de cercetare la fața locului, prin se constată următoarele:

- Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că reprezentanții legali ai societății au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2012, a

achizițiilor de bunuri de la S... SRL ... - identificata prin CIF ..., înregistrată la ORC sub nr. ...;

- Organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise de la S... SRL ..., în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală art.55 alin.(2), prin adresa nr. .../...2017 – anexa nr.2 la procesul verbal. S-au solicitat de la acest furnizor de bunuri informații care ar putea face legătura cu D... SRL ..., dat fiind faptul că reprezentantul legal al X SRL a invocat o relație comercială între aceasta și cei doi furnizori.

- S... SRL ... a răspuns prin adresa nr. .../...2017 înregistrată la AJFP...- AIF sub nr. .../...2017 - anexa 2 la procesul verbal, la care a anexat în copii certificate conform cu originalul, documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă a tranzacțiilor comerciale constând în livrări și achiziții de bunuri, către/respectiv de la X SRL, în lunile noiembrie și decembrie din anul fiscal 2012, respectiv: fișa cont furnizor și cont client, facturi, avize de însoțire a mărfii, tichete de cântar, documente de plată - extrase de cont, ordine de compensare, registrul jurnal de vânzări și jurnalele de vânzări pentru lunile 11 și 12 din anul fiscal 2012. Tranzacțiile comerciale desfășurate între cei doi parteneri sunt înregistrate în evidențele contabile ale acestora în mod identic, nu s-au identificat nici neconcordanțe de declarare prin declarațiile informative cod 394; de altfel, în timpul inspecției fiscale desfășurate la X SRL nu s-au consemnat deficiențe cu privire la tranzacțiile comerciale dintre aceasta și S... SRL ..., organele de inspecție fiscală neidentificând deficiențe.

- După cum s-a prezentat în raportul de inspecție fiscală încheiat în urma inspecției desfășurate la X SRL ..., în anul fiscal 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii având ca documente justificative facturi care au înscris la rubrica “furnizor” numele societății comerciale D... V... F... - anexa 3. Valoarea totală a acestor achiziții este în sumă de ... lei, din care în luna 01/2012 în sumă de ... lei și în luna 09/2012 în sumă de ... lei. Serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL constau, după cum este înscris la rubrica “denumirea produselor sau a serviciilor”, în prestări servicii cu excavator, cu raba, cu TAP, cu raba cu greifer. Reprezentantul legal al societății a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul nr. .../...2012 încheiat între cei doi parteneri, obiectul contractului constând în închiriere utilaje TAP, excavator ... și raba cu greifer, durata contractului fiind nedeterminată începând cu data de 01.06.2012, prețul este ... lei/zi fără TVA. Facturile și contractul prezentate anterior au fost anexate în copie certificată conform cu originalul în anexa 10 la raportul de inspecție fiscală, acestea fiind toate documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu servicii prestate de terți și a taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă acestora.

- În timpul inspecției, pe baza analizei prezentată în raportul de inspecție fiscală încheiat la X SRL ..., a temeiului de drept invocat, organele de inspecție fiscală au apreciat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sume înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL, din considerentele prezentate în mod detaliat în raportul de inspecție fiscală.

- În timpul prezentei constatări la fața locului, organele de inspecție au solicitat reprezentantului legal al X SRL ... documente justificative care să ateste legătura între

serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL și livrarile de bunuri înscrise în facturile emise de S... SRL ..., ca de exemplu:

- documente care să ofere informații din care să reiasă că X SRL ..., în relația cu S... SRL ..., avea obligația pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., a căilor de acces pe halda, a amenajării șantierului;

- documente care să facă dovada că serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL în luna ianuarie 2012 au fost prestate în scopul recuperării deșeurilor pe care S... SRL ... le-a livrat clientului X SRL ... în lunile 11 și 12 din anul fiscal 2012;

- Organele de inspecție fiscală au precizat că între S... SRL ... și X SRL ... au avut loc tranzacții doar în perioada noiembrie - decembrie din anul fiscal 2012, iar serviciile pe care reprezentantul legal al societății susține că au fost prestate în scopul realizării tranzacțiilor dintre S... SRL ... și X SRL ... au fost identificate în lunile ianuarie și septembrie din anul fiscal 2012.

- Organele de inspecție fiscală au menționat că reprezentantul legal al X SRL ... a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în timpul inspecției desfășurată la aceasta, contractul de închiriere nr. .../...2012, părțile contractate fiind D... V... F... SRL și X SRL ..., data începerii înscrisă în contract este 01.06.2012, obiectul contractului constă în închiriere utilaje. Dincolo de faptul că în luna 01/2012 nu exista un contract între cei doi parteneri, aceasta nefiind considerată de organele de inspecție fiscală ca o condiție care ar anula posibilitatea existenței relației comerciale între cele două societăți, în timpul inspecției s-a analizat calitatea documentelor justificative a facturilor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a X SRL ... a cheltuielilor cu serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL în luna ianuarie 2012.

- Organele de inspecție fiscală au constatat că în toate facturile aceste prestări au ca unitate de măsură "zile", iar cantitatea este "...", astfel că se poate înțelege că utilajele au funcționat ... ore/zi, în condițiile în care contractul prevede la cap.V pct 5.7: "*Deservenții și renumerarea acestora intră în sarcina chiriașului*". Acest lucru implica existența unui număr de salariați (cel puțin doi) cu calificare specifică manevrării utilajelor (raba, ... excavator), lucru ce nu a fost dovedit de reprezentantul legal al X SRL ... cu contracte de muncă, pontaje, state de salarii, modul de determinare a veniturilor salariale pentru salariații care au desfășurat activitate pe timp de noapte, alte informații din care să reiasă identitatea salariaților chiriașului care au deservit aceste utilaje. În cazul în care deservenții nu au fost salariați ai chiriașului, nu s-a făcut dovada identității forței de muncă utilizată de X SRL ... pentru a deservi utilajele închiriate de la D... V... F... SRL .

- În legătura cu serviciile înscrise în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL în luna septembrie 2012, față de care analiza prezentată anterior este identică, organele de inspecție fiscală au avut un argument în plus în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ținând seama de faptul că începând cu data de 01.08.2012, aceasta nu mai este înregistrată în scopuri de TVA, acest lucru însemnând că taxa înscrisă în facturile întocmite după această dată nu poate fi dedusă de clienți ai societății. În consecință, prin exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise sub antetul D... V... F... SRL ... în luna 09/2012, X SRL ... a încălcat condițiile de exercitare a dreptului de

deducere așa cum sunt prezentate în Codul fiscal la art.146 alin.(1), prevederi în vigoare până la data de 31.12.2015, unde precizează în mod expres faptul ca 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. Codul fiscal definește noțiunea de persoană impozabilă, și de asemenea prevede condițiile în care o persoană trebuie sau poate să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. În consecință, X SRL ... și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe documente emise de o persoană neimpozabilă din punct de vedere a taxei. Furnizorul înscris în facturi nefiind plătitor de TVA, nu a intervenit exigibilitatea taxei. De asemenea dreptul de deducere ia naștere în momentul în care tranzacția comercială se desfășoară cu o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei care are obligația de a emite o factură care să conțină informațiile prevăzute de Codul fiscal la art 155.

- În ceea ce privește relația comercială identificată în anul fiscal 2011 a X SRL ... cu E... SRL ...,organele de inspecție fiscală analizând relația acesteia din urmă cu F... SRL ...: reprezentantul legal al societății nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în timpul controlului, documente justificative care să ateste existența unor relații comerciale între E... SRL ... și F... SRL. La data controlului starea F... SRL ... este radiat din data de 07.03.2013.

- Organele de inspecție fiscală conform informațiilor existente în baza de date a ANAF nu s-au identificat relații între această societate și E... SRL .... În anul fiscal 2011 – perioada supusă constatări, conform bilanțului contabil anual, F... SRL a declarat cifră de afaceri zero, nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit. Din aplicatiile informatice specifice ANAF, s-a identificat o singură societate comercială care a declarat achiziții de la F... SRL ..., având baza de impozitare în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Conform aceluiași aplicații, E... SRL ... nu a declarat tranzacții comerciale cu F... SRL ....

- Organele de inspecție fiscală au arătat că reprezentantul legal al X SRL ... nu a prezentat documente justificative sau alte informații în plus față de data la care s-a efectuat inspecția fiscală, din care să reiasă o relație între cele trei societăți.

În consecință, organele de inspecție fiscală, prin Procesul verbal nr. .../...2017 de cercetare la fața locului, au menționat că își mențin constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere pe numele X SRL ....

Astfel cu toate că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, prin adresa de mai sus, a învederat necesitatea efectuării cercetării la fața locului, în condițiile în care din cuprinsul deciziei contestate nu rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă sunt date și informații necompletate, precum și toate motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile actelor normative invocate, având în vedere că deși firmele care au emis facturile, nu funcționează la sediul declarat, nu au depus declarații de impozite și taxe, nu au întocmit bilanț contabil, etc., acestea nu sunt de

natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în virtutea principiului de drept *“ubi non distinguit, nec nos distinguere debemus.”*, se reține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la analiza facturilor și a documentelor însoțitoare pentru a stabili dacă serviciile achiziționate au fost destinate realizării de venituri impozabile și dacă aceste documente respectă cerințele legale pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Faptul că partenerii comerciali *„a avut un comportament fiscal neadecvat”*, nu au depus situații financiare și declarații fiscale sau deconturi de TVA, nu este de natură să conducă la considerarea ca fiind nedeductibile a cheltuielilor.

De asemenea referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că: *“în toate facturile aceste prestări au ca unitate de măsură “zile”, iar cantitatea este “...”, astfel că se poate înțelege că utilajele au funcționat ... ore/zi, în condițiile în care contractul prevede la cap.V pct 5.7: “Deservenții și renumerarea acestora intră în sarcina chiriașului”. Acest lucru implică existența unui număr de salariați (cel puțin doi) cu calificare specifică manevrării utilajelor (raba, ... excavator), lucru ce nu a fost dovedit de reprezentantul legal al X SRL ... (..)”*, trebuie avut în vedere faptul ca apar elemente contradictorii cu datele menționate în fiecare foaie de pontaj anexată facturii, documente din care reiese cu claritate perioada pe zile și ore pe zi, precum și numărul de ore facturate, neputându-se face supoziții că utilajele ar fi funcționat ... ore/zi.

Astfel, considerarea ca fiind nedeductibile a cheltuielilor pe considerente ca:

- petenta nu a anexat documente justificative din care să reiasă obligațiile de a sparge halda de zgură pentru care nu a făcut dovada proprietății, de a o încărca și împinge, obligația pregătirii frontului de lucru pe Halda din ..., a căilor de acces pe haldă, a amenajării șantierului;
- petenta nu a anexat documente justificative din care să reiasă persoanele care au lucrat cu utilajele închiriate, existența unui număr de salariați (cel puțin doi) cu calificare specifică manevrării utilajelor (raba, ... excavator), lucru ce nu a fost dovedit de reprezentantul legal al X SRL ... cu contracte de muncă, pontaje, state de salarii, modul de determinare a veniturilor salariale pentru salariații care au desfășurat activitate pe timp de noapte, alte informații din care să reiasă identitatea salariaților chiriașului care au deservit aceste utilaje. În cazul în care deservenții nu au fost salariați ai chiriașului, nu s-a făcut dovada identității forței de muncă utilizată de X SRL ... pentru a deservi utilajele închiriate de la D... V... F... SRL
- documentele întocmite sub antetul unor persoane care nu au făcut dovada realității tranzacțiilor înscrise în acestea;
- prestatorii nu au depus deconturile privind TVA, nu au depus declarația anuală privind impozitul pe profit – cod 101, nu au depus situația contabilă anuală, nu s-au identificat informații din care să rezulte dacă au avut salariați,

nu este de natură să conducă la considerarea ca fiind nedeductibile a cheltuielilor în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că serviciile au fost prestate și că deține documente justificative din punct de vedere legal aferente celor două societăți comerciale D... V... F... SRL și E... SRL.

În virtutea principiului general de drept *„Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”* inspecția fiscală nu a analizat starea de fapt constatată la

petentă, prin raportare la normele legale care conțin precizări exprese referitoare la reglementarea veniturilor și cheltuielilor.

În altă ordine de idei, subdimensionarea sau supradimensionarea tranzacțiilor desfășurate pe piață, pentru bunurile și serviciile achiziționate de petentă de la furnizori de mărfuri și servicii, este necesar a fi justificată atunci când are ca scop diminuarea bazei impozabile și când obligațiile fiscale ce rezultă din aceste tranzacții sunt asumate și îndeplinite deficitar, fie de o parte, fie de cealaltă, fie de amândouă.

Deoarece organele de inspecție fiscală nu fac vorbire de aceste aspecte în actul încheiat, acest fapt conduce la stabilirea unor obligații suplimentare insuficient motivate și care pot să nu corespundă unei situații de fapt reale și corecte.

Astfel, având în vedere cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice îndeplinirea de către petentă a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și asupra tuturor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile mai sus citate.

De asemenea referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală faptului că nu s-a respectat Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a decis 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 solicita deducerea TVA”*,

trebuie arătat faptul că prin Decizia nr. 1281 din 20 martie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție se reține următoarele:

*“Curtea de apel a explicat convingător că, în lumina deciziei în interesul legii amintite, rezultă că, în ceea ce privește TVA prin „document justificativ” se înțeleg în primul rând factura, care să îndeplinească cerințele de la art. 145 lit.a) și b) Cod fiscal, subliniind faptul că decizia V/2007 nu poate fi aplicată decât prin prisma legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței CJUE în materie de TVA.*

*Or, CJUE a statuat că dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva TVA face parte din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.”*

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr. **1325/2012**, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că: *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei*

*serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

- prin Decizia nr.**1261/12.03.2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: *„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]”*

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”*

- prin Sentința Civilă nr.**335/2014** a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.**2007/14.05.2015** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că: *„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”*

- prin Decizia nr.**398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că:

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

În concluzie, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor legale, fiind limpede că în speță, în raport de constatările organului de control și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazelor de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine, neputându-se antama fondul cauzei, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată.

Pentru aceste motive rezultă că ipoteza legală cuprinsă în RIF pe care și-a bazat constatările inspecția fiscală nu se poate verifica, astfel că D.G.R.F.P. Timișoara se află în situația imposibilității stabilirii stării de fapt în cauza dedusă judecătii prin raportare doar la temeiurile de drept invocate în fundamentarea deciziei contestate.

În speță, având în vedere cele reținute mai sus, trebuie avute în vedere prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

*“ART.6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*

raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil / plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

#### ART.7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

#### ART. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) 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 contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;



d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

#### ART.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

#### ART.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

#### ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului / plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. ... alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil / plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-stiințifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.

#### ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Activitatea de inspecție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare. Condițiile pentru întocmirea programelor se aprobă astfel:

a) prin ordin al președintelui A.N.A.F., în cazul inspecției fiscale efectuate de organul fiscal central;

b) prin acte ale autorităților administrației publice locale emise în condițiile legii, în cazul inspecției fiscale efectuate de organul fiscal local.

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

(4) La începerea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

(7) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se menționează și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil/plătitor. (...)

#### ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*”

Cât privește sarcina probei în materie procesual fiscală, așa cum am citat mai sus, aceasta este probată atât de contribuabil, care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fisca, cât și de organul fiscal care are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Mai mult, față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Conform prevederilor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare faptică a activității economice, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației și unele susțineri ale organelor de inspecție fiscală reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei. Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală, consecințele contabile asupra bazei de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În raport cu aceste considerații teoretice, rezultă că organele fiscale nu au probat în speța nici neglijența în întocmirea documentelor și nici intenția de fraudare a fiscoului de către petentă prin afirmația că X SRL ... nu a probat realitatea și legalitatea operațiunilor înscrise în facturile emise sub antetul acestor furnizori D... V... F... SRL și E... SRL.

Astfel, apare dificultatea administrării unor probe atât privind realitatea și legalitatea operațiunilor, cât și privind modul de comportament fiscal neadecvat al acestor furnizori, respectiv D... V... F... SRL și E... SRL, care nu poate fi repercutat asupra petentei.

În consecință, în raport de aceste constatări, organul competent în soluționarea contestației constată că, informațiile din actul administrativ fiscal atacat nu răspund la unele obiective prevăzute în dispoziții legale, ce trebuiau avute în vedere în determinarea bazei de impunere, și anume:

- nu au precizat în ce constă caracterul de incorect a informațiilor conținute de documentele prezentate de petentă, și care au fost datele și documentele care au avut relevanță pentru impunere, având în vedere obligația identificării acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale;

- având în vedere că inspecția fiscală are în vedere, potrivit art.118 din actul normativ mai sus citat, examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, care a fost contribuția petentei la respectarea obligației de a colabora la constatarea stării de fapt fiscale, prin prezentarea la locul de desfășurare a inspecției fiscale a tuturor documentelor, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

*(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit. “,* având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

*“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare*

competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

**III.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a TVA în condițiile în care TVA este aferentă unor facturi de achiziții emise de o societate comercială care la data emiterii facturilor în cauza nu figura ca fiind înregistrată în scopuri de TVA.**

**În fapt**, în luna septembrie din anul 2012, societatea a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi emise de D... V... F... SRL, partener care la data emiterii facturilor în cauză nu figura ca fiind înregistrat în scopuri de TVA, iar drept consecință, prin exercitarea dreptului de deducere a taxei de pe documente emise de un neplătitor de TVA, X SRL ... a diminuat baza de impozitare a TVA cu suma de ... lei aferent căreia în timpul inspecției, organele de inspecție fiscală au determinat TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Prin contestație, petenta susține că este sarcina administrației fiscale care atunci când constată fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că respectivă societate respecta dispozițiile legii în materie. Strict din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, singura cerință formală pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmite.

**În drept**, 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 **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*“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 **Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004**, legiuitorul reglementează la **pct.46** justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

*“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 (...).”*

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.155 alin.(19) din același act normativ**:

*“(19) 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 a livrat bunurile sau a prestat serviciile; (...)”*

De asemenea potrivit art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*„(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”.*

Menționăm că trebuie avute în vedere și prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

*„(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit. b) - e) și h) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență”.*

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, D... V... F... a emis facturi cu TVA, deși, înregistrarea în scopuri de TVA i-a fost anulată, iar petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

Informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.153 alin.(9<sup>2</sup>) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

*„ANAF organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...).”*

Subliniem faptul că alin.(9<sup>2</sup>) al art.153 a fost introdus de pct.67 al art.I din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr.125 din 27 decembrie 2011 publicată în MONITORUL OFICIAL nr.938 din 30 decembrie 2011.

Față de cele de mai sus, se reține că din interogarea de pe pagina de internet a ANAF a aplicației: “Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a fost anulată”, (accesibilă la link-ul <https://www.anaf.ro/RegistruTVA/index.jsp>), reies următoarele date:

- Persoana impozabilă D... V... F..., cu domiciliul fiscal ..., care a fost înregistrată în scopuri de TVA, identificată cu codul RO ..., figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată. Înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 01.08.2012. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a fost efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor Art.153 alin.(9) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult trebuie reținut în speță că și potrivit paginii de internet a Ministerului Finanțelor Publice [www.mfinante.gov.ro](http://www.mfinante.gov.ro) la secțiunea Agenți economici - informații fiscale și bilanțuri (<http://www.mfinante.ro/agenticod.html?pagina=domenii>), petenta avea posibilitatea (selectând după cod unic de identificare, nume și județ) să acceseze informații din bazele de date centrale ale MFP privind:

- înregistrarea contribuabililor persoane juridice, instituțiilor publice, societăți de asigurare, brokeri și ong-uri;
- declarațiile obligațiilor fiscale (TVA, accize, jocuri de noroc);
- bilanțurile din ultimii șase ani ale societăților comerciale;
- evidențele operative privind obligațiile restante la bugetul de stat.

Astfel, petenta avea posibilitatea ca la data tranzacțiilor efectuate să verifice agenții economici prin interogarea linkului de mai sus.

În concluzie, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi emise în luna septembrie din anul 2012 de către D... V... F... SRL, CUI ..., partener care la data emiterii facturilor în cauză nu figura ca fiind înregistrat în scopuri de TVA.

Așa cum s-a învederat mai sus, potrivit bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea “Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a fost anulată”, furnizorul petentei, este o societate comercială a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată.

Potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, 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.

Ori pornind de la prevederile legale din Codul fiscal mai sus citate, se constată că beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili neînregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective. Norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi cu TVA emise de o societate comercială a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, deși, potrivit actelor normative anterior precizate, facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal pentru dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

Informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor mai sus citate.

În situația de față, emitentul facturilor fiind o societate a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, cu atât mai mult facturile în



cauză nu îndeplinecalitatea de document legal justificativ cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege.

În consecință, față de prevederile legale și având în vedere că argumentele petentei privind starea de fapt și de drept, nu sunt de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține faptul că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de D... V... F... SRL.

Astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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.”,*

pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

**1. Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind contestația formulată de X SRL ... împotriva Deciziei nr. .../...2017 de instituire a măsurilor asiguratorii emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența instanțelor judecătorești, motiv pentru care în conformitate cu dispozițiile pct. 9.9. din OPANAF nr. 3741/2015, Inspecția Fiscală din cadrul AJFP ... va transmite contestația în legătură cu acest capăt de cerere, instanței competente conform art. 213 alin.(13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**2. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru **suma parțială de ... lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentară;
- ... lei – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

**3. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X SRL ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma de **... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL din ...;
- AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice ..., cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

**DIRECTOR GENERAL,**

...