



DECIZIA nr. 194/...2017

privind soluționarea contestației formulate de

SC X SRL din ...,

înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara

sub nr. ... / ...2016.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ... / ...2016, asupra contestației depusă de SC X SRL, având sediul social în ..., ..., înregistrată la O.R.C. ... sub nr. ..., C.I.F. ..., reprezentată prin dl. R... V..., în calitate de administrator.

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

SC X SRL contestă:

- Decizia de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

- Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2016 emis de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, administrator R... V..., așa după cum prevede 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. ... / ...2016 emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, a fost expediată în data de ...2016, potrivit celor menționate pe adresa nr. ... / ...2016 prin care au fost transmise actele atacate (adresa fiind anexată în copie la dosarul contestației), iar contestația formulată de SC X SRL, a fost înregistrată la A.J.F.P. ..., sub nr. ... / ...2016.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2016, se rețin următoarele:

În speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

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

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc 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 silite 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. ... / ...2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2016.

Referitor la invocarea de către petentă a nelegalității și netemeinicii Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit, precum și în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA, se rețin următoarele:

În vederea soluționării contestației formulată, prin adresa nr. TMR_DGR ... / ...2017, D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații 2, în temeiul prevederilor art. 7 din Legea 207/2015 din Codul de procedură fiscală, care dispun:

„Art. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale. [...],

a adus la cunoștință petentei faptul că potrivit prevederilor art.268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”,

coroborat cu cele ale art.269 alin.2 din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației de ...08.2016, se reține că potrivit art.272 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”

Prin contestația depusă de petentă, așa cum a fost corectată prin cererea de îndreptare a erorii materiale din contestație, la pct.III.1 și III.2 se face trimitere la:
“III.1. Nelegalitatea și netemeinicia Decizie de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit.
III.2. Nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA.”

Pe cale de consecință, având în vedere dispozițiile legale mai sus citate și văzând faptul că, din documentele existente la dosarul cauzei, ulterior formulării contestației împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2016, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, care are ca obiect suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozitul pe profit stabilit suplimentar;

... lei - TVA stabilită suplimentar,

organele fiscale ale Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., urmare a Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 au emis în datele de08.2016,10.2016 și11.2016, Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... din ...08.2016, nr. ... din10.2016 și nr. ... din11.2016, comunicate petentei în condițiile legii.

D.G.R.F.P. Timișoara, a adus la cunoștință petentei că referitor la obligațiile fiscale accesorii (aferente impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă ... lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei), potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, în temeiul Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, are posibilitatea completării obiectului contestației în condițiile legii, iar în situația în care se va exercita această posibilitate conferită de legiuitor, a solicitat ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei să comunice aceasta, la D.G.R.F.P. Timișoara, pe adresa din Timișoara, str. Gh. Lazăr, nr.9 B, cod 300081, Timișoara, cu mențiunea că prin necompletarea în termen a dosarului cauzei cu precizările solicitate, contestația, cu privire la capătul de cerere referitor la obligațiile fiscale accesorii va fi soluționată în condițiile legii.

Cu toate că adresa nr. TMR_DGR ... / ...2017 a D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații a fost primită de petenta în data de 22.12.2016, contestatoarea nu a răspuns în termenul de 5 zile. Se reține că nici până la data soluționării contestației, societatea contestatară nu a dat curs celor solicitate.

În consecință, având în vedere prevederile art.269 alin. (1) (2) (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Forma și conținutul contestației

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

b) obiectul contestației;

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

(3) În contestațiile care au ca obiect sume se specifică cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organul fiscal de soluționare competent solicită contestatorului, în scris, ca acesta să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea solicitării, cuantumul sumei

contestate, individualizată. În cazul în care contestatorul nu comunică suma, se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat.”,

coroborate cu prevederile pct.11.1. 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, care precizează:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”,

în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016 nu s-au stabilit obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind anularea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în Decizia de impunere nr. ... / ...2016, contestația formulată urmează a fi *respinsă ca fără obiect*, D.G.R.F.P. Timișoara, ca organ competent conform art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, urmând a proceda la analizarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr.... / ...2016, în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

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

În susținere contestației, la pct. **I. “ASPECTE PREALABILE”**, petenta face o scurtă prezentare a societății la subpct I.1 și a modului de emiteră a actelor administrative fiscale contestate la subpct I.2.

La pct. **II. “ASPECTE PROCEDURALE”**, contestatoarea susține că la întocmirea actelor administrative contestate, organele fiscale au încălcat formele de procedură imperativ stabilite de lege, situație de natură să atragă sancțiunea nulității absolute.

Astfel, la pct **II.1.** „Nemotivarea deciziei de impunere”, subpct. **II.1.1.** „Cadrul legal. Considerații jurisprudențiale incidente” la punctele 1 - 11 petenta prezintă o serie de argumente cu privire la obligativitatea motivării deciziei de impunere:

- invocă dispozițiile art. 43 din Codul de procedură fiscală;
- nemotivarea actului administrativ fiscal reprezintă și o încălcare a art.41 “Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene;
- invocă art.5 și art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu referire la aplicarea unitară a legislației;
- cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art. 17 pct. 2) respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul

European al Bunei Conduite Administrative: „*fiecare Decizie adoptată de Instituție, care poate afecta în mod negativ drepturile sau interesele unei persoane particulare, va menționa temeiurile pe care se bazează, indicând în mod clar faptele relevante și baza legală a deciziei*;

- jurisprudența comunitară, reținând cu titlu de principiu că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și, de asemenea, să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului (cauza C - 367/1995) și astfel cum a decis Curtea Europeană de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă, sau greșită, este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor, mai mult decât atât, insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (cauza C - 41/1969) și o detaliere a motivelor este necesară și atunci când instituția emitentă dispune de o largă putere de apreciere, căci motivarea conferă actului transparență, particularii putând verifica dacă actul este corect fundamentat și, în același timp, permite exercitarea de către curte a controlului jurisdicțional (cauza C - 509/1993);

- încălcarea efectivă a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, încălcare care a fost constant sancționată de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului;

- petenta face trimitere la jurisprudența CEJ, respectiv cauzele: Cauza Anghel împotriva României (cererea 28183/03) din 4 oct.2008 (pct.54); Spețe similare: Barberà, Messegué și Jabardo împotriva Spaniei, hotărârea din 6 decembrie 1988, seria A, nr. 146, p. 33, pct. 77; Bernard împotriva Franței, Hotărârea din 23 aprilie 1998, Culegere de decizii și hotărâri 1998-II, p. 879, pct. 37; Hotărârea Dombo Beheer B.V. contra Olandei din 27.10.1993; CEDO, Hüseyin Turan c. Turcia, 4 martie 2008; Hotărârea Dombo Beheer B.V. contra Olandei din 27.10.1993; CEDO, Hüseyin Turan c. Turcia, 4 martie 2008.

Contestatoarea susține la pct. II.1.2. din contestație că nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un viciu de legalitate sancționat cu nulitatea absolută, necondiționată de existența unei vătămări:

- la pct.1 petenta susține că decizia nu a fost emisă cu respectarea formelor imperative prevăzute de lege, lipsindu-i elemente esențiale ale actului administrativ fiscal;

- la pct.2 petenta a reținut motivele de fapt pentru constatările referitoare la impozitul pe profit (de la subpct. 2.1. la 2.15.);

- petenta face trimitere la utilizarea mijloacelor de probă, unul din mijloacele de probă, este chiar și constatarea la fața locului, adică aflarea dacă lucrările la care se face referire, există, sunt reale, au la bază documentații, autorizații, etc. Ori aceste realități lipsesc cu desăvârșire din actul de control, care ar fi putut să înlăture eventualele suspiciuni. Alt mijloc de probă poate fi și expertiza (tehnică), având în vedere caracterul specific al lucrărilor efectuate. Toate aceste mijloace de probă, care pot întregi constatările organului de inspecție fiscală, lipsesc cu desăvârșire, și astfel, concluziile pot să fie, și sunt eronate.

- la pct.3 petenta a reținut, în ceea ce privește TVA, motivarea în fapt se rezumă la reiterarea aceluiași constatări ca și în cazul impozitului pe profit;

- contestatara, la pct.4 susține că motivul de drept poate fi considerat că lipsește în totalitate, petenta arată că o formulare de genul: “*Temeiul de drept: Act normativ LG82/1991, art. 6 alin. 1, alin. 2, ...; Legea nr. 571/2003 art. 11, alin. 1... 2., art. 21, alin. 4, ...; Act normativ OG 92/2003 art. 94, alin. 2, lit. a, b, art. 7, alin. 2, art. 64, art. 65 alin. 2,...; OD 3055 art. 2, pct. 46, ...;*”, nu poate fi considerată conformă nici chiar cu o minimă îndeplinire a obligației de motivare prevăzută de art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedură fiscală.

- totodată, la pct. 5-8, petenta susține că organul fiscal trebuia să expună raționamentul legal, adică să prezinte petentei de o manieră logică și inteligibilă algoritmul prin care, ca urmare a interpretării și aplicării cadrului legal la constatările faptice, a ajuns la concluzia că petenta ar datora anumite creanțe fiscale suplimentare. Indicarea și transcrierea unor dispoziții legale, realizată într-o manieră pur formală, nu poate reprezenta o motivare suficientă a deciziei de impunere; petenta invocă faptul că prin această conduită se încalcă grav drepturile recunoscute de lege, putând fiind sancționată cu nulitatea actului administrativ fiscal, în acest sens pronunțându-se și instanțele de judecată; petenta invocă Decizia nr. 71 din 18 ianuarie 2011 emisă de Curtea de Apel Timișoara; petenta precizează că modul în care a fost motivată Decizia de impunere de către organele fiscale de control reprezintă o încălcare a art. 41 „Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, cât și a jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național.

Față de argumentele prezentate în cuprinsul pct. II.1. din contestație, având în vedere că decizia de impunere contestată nu cuprinde argumentarea în drept și motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare, și fiind cunoscut faptul că sancțiunea pentru nemotivarea actului administrativ nu poate fi decât anularea acestuia, petenta consideră că organul de soluționare al contestației este obligat să dispună anularea actelor administrative contestate.

De asemenea, la pct. **II.2.** „Referitor la susținerea petentei că la emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale” la punctele 1 - 6 petenta prezintă o serie de argumente, astfel:

- se invocă prevederile art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și art. 105 din Codul de procedură fiscală, petenta concluzionând că relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit din Codul de procedură fiscală. Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu este respectată de actele administrative fiscale care fac obiectul contestației;

- în cazul de față, în opinia petentei, stabilirea impozitelor și taxelor nu se întemeiază pe situația fiscală reală a contribuabilului, ci pe suspiciuni neîntemeiate ale organelor de inspecție fiscală, pe o veritabilă „prezumție de vinovăție” care ar fi aplicabilă contribuabilului care a avut anumiți furnizori care s-au îndepărtat de la disciplina

fiscală și despre care se afirmă că ar fi avut comportament fiscal inadecvat, fără însă a fi stabilită vreo legătură între comportamentul inadecvat al acestor furnizori și activitatea petentei SC X SRL și fără a fi stabilită situația de fapt, reală, a societății petente.

La pct.**III.1.** din contestație „Nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit.”, petenta susține că modul de determinare a rezultatului financiar și a impozitului pe profit stabilit suplimentar este eronat și nu are temei legal din mai multe motive pe care le arată în cele ce urmează, astfel:

- nu se respectă din punct de vedere al conținutului prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului “*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*”;

- se ridică multe semne de întrebare cu privire la coerența și credibilitatea organelor de inspecție fiscală, respectiv se impun următoarele întrebări: Care sunt “furnizorii menționați anterior” despre care se face vorbire ?; Cum au ajuns inspectorii fiscali la aprecierea și concluzia, că, cheltuielile respective sunt nedeductibile ? Ce înseamnă pentru dânsii concluzia: “*Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus*”?

- la punctul 2.1.3 Temei de drept din Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au înșirat trei articole din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit impozit pe profit suplimentar, dar acestea nu sunt motivate în nici un fel.

- inspectorii fiscali invocă prevederile art. 21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal, ori achizițiile efectuate s-au făcut în baza unor facturi fiscale care nu au avut nici un fel de viciu de forma sau conținut și pentru fiecare achiziție de materiale sau mijloace fixe s-au întocmit note de recepție care au stat la baza intrării acestora în gestiunea firmei. Deci, pe lângă factura de livrare emisă de societăți comerciale active (factura care face dovada efectuării operațiunii) și în baza cărora s-a făcut transferul dreptului de proprietate, au fost întocmite și note de recepție astfel că au fost întrunite ambele condiții ca, cheltuiala să fie deductibilă și nu nedeductibilă așa după cum susțin inspectorii fiscali. Mai mult, toate tranzacțiile analizate, au fost declarate organului fiscal de ambii parteneri prin declarația 394 și deconturile de TVA. Astfel că, unul din argumente, nedeclararea tranzacțiilor în declarațiile fiscale nu a existat, și cu toate acestea au fost “descoperite” alte “metode”, prin care nu au fost recunoscute achizițiile SC X SRL;

- inspectorii fiscali invocă prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece toate achizițiile de bunuri au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate principal al firmei;

- inspectorii fiscali invocă prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece nu se specifică care au fost tranzacțiile desfășurate de petentă, și care nu au avut scop economic mai ales în condițiile în care toate tranzacțiile efectuate de către SC X SRL ... au fost făcute în

vederea desfășurării obiectului de activitate pentru care a fost autorizată, au fost aducătoare de venituri impozabile și au avut deci conținut economic.

- organele de inspecție fiscală, deși invocă în decizia de impunere prevederile art.19 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au respectat litera legii, deoarece trebuiau să aplice prevederile art.19 alin.(1), art.34 și art.35 din Codul fiscal, coroborate cu prevederile punctului 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- inspectorii fiscali nu au respectat prevederile legale cuprinse în art.6, art.7, art.52, art.64 și art.105 din OG.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Având în vedere că inspectorii fiscali s-au limitat doar la solicitarea unor informații, pe motiv că societățile analizate, sunt radiate, și pe cale de consecință nu mai sunt subiect al raportului juridic fiscal, informațiile trebuiau să fie confirmate și din alte surse cu respectarea prevederilor legale sus amintite și mai ales ale art.52.

Sintetizând motivele expuse în cuprinsul contestației la pct.III.1., petenta consideră că avea dreptul să deducă sumele ce reprezintă costul achizițiilor de mărfuri de la furnizori sau lucrări efectuate, concluzionând următoarele:

- constatările referitoare la comportamentele fiscale ale furnizorilor (depunerea declarațiilor 300 și 394), prezentate de către inspecția fiscală, nu aveau cum să fie cunoscute de petentă, dar cu toate acestea este demonstrat și de către furnizori, despre comportamentul corect din punct de vedere fiscal al furnizorilor, astfel fiind înlăturată ab initio, una din motivele de anulare al dreptului de deducere al TVA și considerarea achiziției ca o cheltuială nedeductibilă fiscal;

- realitatea achizițiilor este demonstrată, și nu este probată aprecierea și constatarea din decizia de impunere, prin urmare, nu este afectat dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit;

- simpla trimitere la comportamentul furnizorului, face ca tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală la SC X SRL să nu fie motivat nici în fapt, nici în drept;

- SC X SRL a efectuat plățile pentru toate mărfurile achiziționate de la furnizori prin instrumente de decontare bancară și a prezentat organelor fiscale documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale;

- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere) din care rezultă că marfa achiziționată de SC X SRL a intrat efectiv în gestiunea societății, iar lucrările au fost efectiv efectuate;

- interpretarea pe care organele fiscale o dau dispozițiilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal este greșită și nesocotește situația fiscală reală a SC X SRL.

În consecință, în opinia petentei nu sunt întrunite condițiile legale pentru a refuza deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu furnizorii, iar față de cele arătate mai sus, nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală.

La pct.III.2. din contestație „Nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA”, petenta la subpct. 1 – 12 reține că:

- prin actele administrative fiscale contestate s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă operațiunilor desfășurate cu furnizorii, considerentele fiind aceleași prezentate detaliat în motivarea referitoare la impozitul pe profit;
- că tratamentul fiscal aplicat SC X SRL nu are niciun temei, întrucât nu se poate reproșa petentei considerentele inspecției fiscale, având în vedere că respectivele firme erau active la momentul achizițiilor, au declarat tranzacțiile prin Declarația 394 și deconturile de TVA, lucrările au fost efectuate, iar materialele achiziționate au fost utilizate unui scop bine determinat;
- nu există nici o obligație legală încălcată de SC X SRL care să aducă atingere dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor sale din perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale;
- că tratamentul aplicat SC X SRL de către organele fiscale contravine practicii Curții Europene de Justiție, susținând că CJUE a concluzionat, în *Cauza C-95/07 ECOTRADE SpA*, cu privire la dreptul de deducere al TVA că:
 - dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atâta vreme cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate;
 - măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA;
 - prevederile legislative care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile fiscale cu refuzul dreptului de deducere, depășesc în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA (pentru nerespectarea unor astfel de obligații, statele membre pot impune sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcărilor).
- într-o altă cauză mai relevantă pentru speța de față, *Cauza C-354/03 OPTIGEN*, s-a statuat că:
 - este contrar legislației europene ca organele fiscale să judece o operațiune efectuată de o persoană impozabilă luând în considerare intenția unei alte persoane decât cea în discuție;
 - fiecare operațiune trebuie privită separat, și nu prin prisma întregului lanț din care face parte;
 - dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă.
- petenta face trimitere la deciziile C-439/04 - *Axei Kittel*, C-440/04 - *Recolta Recycling*, C-354-*Optigen*, C-409/04 - *Téleos PLC*, C-355/03 - *Fulcrum*, C-434/03 - *Bond House*, susținând că jurisprudența recentă a Curții Europene de Justiție întărește opinia că statelor membre nu le este permis să excludă dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru achiziții de bunuri sau servicii folosite în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA și sunt evidențiate prin facturi emise conform criteriilor de formă impuse de directivă;
- mai mult, chiar și în cazul achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi restricționarea dreptului de deducere a TVA reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite, petenta

făcând trimitere la cazurile C-438/09 Dankowski, C 324/11 Gabor Toth și comentariile din Ramona Jurubiță, Mădălina Ștefan, Restricționarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la contribuabili declarați inactivi, în Curierul fiscal nr. 11/2012.

- libertatea statelor membre de a stabili condițiile de deducere a TVA nu poate submina principiul neutralității fiscale și nu trebuie să conducă la un tratament diferit în cazul unor operațiuni similare, petenta susținând în cazul de față, că organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plată pentru SC X SRL, menținându-se și obligația de plată a TVA colectată pentru toate vânzările societății efectuate către clienții ei, ceea ce echivalează, în fapt, cu o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, în contradicție cu regulile instituite prin Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

- având în vedere că cel ce suportă taxa în final este, de fapt, consumatorul, iar componenta TVA a prețului este semnificativă, este necesar ca prin sistemul de impunere să fie promovată o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție, iar dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană - art. 145 și 146 din Codul fiscal, art. 17 din Directiva 77/388/CE și art. 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții:

- destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile;
- deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale.

- CEJ a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, petenta făcând trimitere la decizia C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi.

În consecință, în opinia petentei, tratamentul fiscal aplicat SC X SRL în privința TVA nu are niciun temei.

La pct. III.2.2. din contestație "*Societatea subscrisă are dreptul de deducere al TVA în cuantum ce reprezintă costul achizițiilor de mărfuri de la furnizori*", petenta la subpct. 1 – 13 reține următoarele argumente:

- art. 146 alin. (1) din Codul fiscal prevede în mod imperativ faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarea condiție: 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;

- regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern, care reprezintă o creație exclusivă a legiuitorului național și care nu au fost avute în vedere de legiuitorul european la adoptarea Directivei TVA;

- jurisprudența C.J.U.E. – în Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (Mahagében și Dávid) - se reține în mod limpede faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

- în ceea ce privește motivele pentru care organele fiscale au considerat că petenta nu are dreptul să deducă TVA aferentă tranzacțiilor cu cei 29 de furnizori, acestea sunt cvasiidentice motivelor ce privesc impozitul pe profit, motiv pentru care în cele ce urmează petenta se rezuma să indice punctual motivele pentru care comportamentul neconform al furnizorilor nu poate fi imputat societății petente nici în ceea ce privește TVA, întrucât:

– În primul rând, petenta subliniază faptul că și condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal privind deductibilitatea TVA sunt îndeplinite (existența unor facturi ce îndeplinesc condițiile legale), iar singurul motiv pentru care organul fiscal consideră că TVA este nedeductibilă fiind comportamentul fiscal al furnizorilor (care reprezintă doar o parte din numărul total de furnizori) ai petentei.

– În al doilea rând, petenta învederează organului fiscal de soluționare a contestației că optica – organelor fiscale de control contravine în mod flagrant principiilor obligatorii izvorâte din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care stabilește în mod clar argumentul potrivit căruia dacă emitentul facturii aferente unor livrări de bunuri sau prestări de servicii a săvârșit nereguli, nu poate fi invocat de autoritățile fiscale pentru a refuza dreptul de deducere al TVA fără ca autoritatea să dovedească, având în vedere elemente obiective că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații. Cu privire la acest motiv de refuz al deductibilității TVA, petenta consideră relevantă în speță interpretarea efectuată de CJUE în cazurile Mahagében kft (C-80/11) și Péter Dávid (C-142/11) ;

– În fine, distinct de faptul că organele fiscale nu au probat existența unor astfel de elemente obiective deși sarcina probei le incumba, totuși, petenta susține că a probat inexistența oricăror motive pentru care comportamentul furnizorilor i-ar putea fi imputat.

- a acționat cu bună credință în relațiile comerciale desfășurate cu furnizorii (în materie comercială buna credință se prezumă) este un argument suplimentar că petenta avea dreptul să deducă TVA aferentă tranzacțiilor cu acești furnizori.

- în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor desfășurate, petenta subliniază că toată marfa achiziționată de la furnizori a intrat în gestiunea societății și a fost folosită în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acesteia către clienții săi.

Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat SC X SRL în privința TVA nu are temei de fapt și nici de drept.

De asemenea, petenta reține că la punctul 2.1.3 Temei de drept din Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală invocă texte de lege din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit TVA suplimentară, dar acestea vin mai degrabă să ateste că SC X SRL a dedus în mod legal TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizori, astfel:

- inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 146 alin.(1) litera a) din Codul fiscal, dar achizițiile efectuate SC X SRL ... se încadrează perfect la acest articol de

lege deoarece s-au făcut în baza unor facturi fiscale, prezentate în original care nu au avut nici un fel de viciu de forma sau conținut, au fost emise de societăți comerciale înregistrate în scopuri de TVA și au fost achitate;

- inspectorii fiscali invocă doar aliniatul (1) din articolul 145 din Codul fiscal, dar petenta reținând aspectul că așa cum a mai arătat toate achizițiile de bunuri efectuate de către SC X SRL au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile pentru care s-a colectat, înregistrat și declarat TVA și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate principal al firmei;

- s-au invocat prevederile articolului 6 din Legea contabilității, dar SC X SRL a deținut pentru fiecare achiziție o factură emisă cu respectarea dispozițiilor legale, a înregistrat în evidența contabilă operațiunile și a întocmit și Note de recepție pentru intrarea în gestiune a bunurilor, a întocmit situații de lucrări, devize de execuție, etc.;

- inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 11 alin.(1) din Codul fiscal, dar într-o speță similară s-a pronunțat și Curtea de Apel Craiova care a emis Decizia civilă nr.2315/2013.

Referitor la aplicarea unitară a normelor legale este obligatorie nu numai pentru contribuabili persoane fizice sau juridice, dar și în aceeași măsură și pentru autoritatea fiscală, cu consecințele legale ce decurg din aceasta.

La pct. III.2.3. “Cu privire la aplicarea Hotărârilor Curții Europene de Justiție” petenta face trimitere la jurisprudența europeană:

- Decizia emisă în data de 9 iunie 2011 de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estacios de Servicio SA, în care se arată în principal că: *“TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de către autoritățile fiscale, iar în cazul în care s-a încasat o contrapartidă în mod real, chiar dacă aceasta este vadit mai mică decât prețul pieței, respectiv mai mică sau mai mare decât costurile suportate este fără relevanță, ..., tranzacțiile respective reprezentând tranzacții cu titlu oneros”*.

- Hotărârea CEJ în cazul C-354/03, C-355/03 și C-484/03, din data de 12.01.2006, în care se arată în principal că: *“...Dreptul de a deduce TVA-ul al unui contribuabil care efectuează (astfel) de tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare din care aceste tranzacții fac parte, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară acesteia, este viciată de o fraudă aferentă plății TVA, atunci când contribuabilul nu are cunoștință și nici nu dispune de mijloace de a avea cunoștință”*;

- Hotărârea CEJ din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14, în legătură cu refuzul Camerei Fiscale din Lodz de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru unele operațiuni considerate suspecte, în care Curtea conchide că: *„Dispozițiile celei de a șasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele*

că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

La pct. III.2.4. “Cu privire la aplicarea Hotărârilor instanțelor naționale” petenta face trimitere la jurisprudența națională:

- Decizia penală nr. 193/A/2015 din 19 februarie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 7638/97/2013: *“nu s-a probat fără dubiu ca inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale. Curtea reține că utilizarea de furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală... Principiul neutralității TVA-ului al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun deducerea taxei pe valoarea adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă cerințe de formă nu au fost respectate... ”;*

- Decizia nr. 2039/2015 din 08 iunie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 5012/97/2013: *“facturile în temeiul cărora reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere sunt anterioare declarării ca inactiv, ..., nu poate fi antrenată răspunderea fiscală a reclamantei în sensul pierderii dreptului de deducere... ”;*

- Decizia nr. 4412/2012 din 30 octombrie 2012 a ÎCCJ: *“Litigiul a avut ca obiect anularea unei decizii de impunere prin care organele fiscale au negat dreptul de deducere a TVA invocând faptul că avizele de însoțire a mărfii și celelalte documente justificative nu conțin toate elementele formale și de asemenea facturile fiscale tipizate nu ar fi completate cu toate informațiile prevăzute de respectivul formular de factură, deși aceste informații nu se regăsesc printre elementele prevăzute de art. 155 Cod fiscal. Respinge ca nefondat recursul declar de ANAF, ca nefondat.”*

De asemenea, petenta solicită organului de soluționare competent susținerea orală a contestației cu aplicarea prevederii de la art. 276 alin.(5) din Codul de procedura fiscal.

În concluzie, pentru motivele expuse în cuprinsul contestației, petenta solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă sub nr. ... / ...2016 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, precum și exonerarea societății X SRL de obligația de plată a obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei, reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane

juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2016, au constatat următoarele:

II.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit:

Pentru anul 2011:

- în luna decembrie 2011 SC X SRL, achiziționează cu factura nr.../...2011, materiale de construcții (... și ...) în valoare de ... lei aferent cărora deduce TVA în sumă de ... lei, de la SC F... A... SRL. Materialele achiziționate au fost înregistrate în contul 3021 “Materiale consumabile” și concomitent 6021 “Cheltuieli cu materialele consumabile”. În luna ianuarie 2012 SC F... A... SRL, emite factura .../...2012, prin care stornează întreaga valoare a facturii nr.../...2011. Factura menționată mai sus este înregistrată în contabilitatea societății X SRL prin articolul contabil:

- 3021 – 401 – ... lei – în roșu

- 4426 – 401 – ... lei – în roșu

Având în vedere faptul că în anul 2011 societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de ... lei și ulterior, respectiv în anul 2012 aceasta a restituit furnizorului bunurile achiziționate, rezultă că în anul 2011 aceste materiale nu au fost utilizate, fapt pentru care nu se acordă drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei, organele de inspecție, pentru anul 2011, au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

Pentru anul 2012:

1. SC X SRL în calitate de beneficiar are încheiat cu SC T... B... SRL, în calitate de executant, contractul de execuție de lucrări nr.../...2012. Obiectul contractului constă în: “*Execuție a lucrărilor finisaje*”, iar durata contractului este de 1 lună. Conform contractului, executantul se obligă să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. În acest sens, SC T... B... SRL emite către SC X SRL, factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări și servicii.

Au fost identificate situație de plată și deviz–finisaje și proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor din care rezultă că lucrările au fost executate conform normativelor în vigoare. Conform situației de plată aferentă contractului nr.../...2012 la „*alte cheltuieli directe*” sunt evidențiate salarii în sumă de .../...2012 și cheltuieli cu salariile în sumă de ... lei.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC T... B... SRL este radiată din data de 06.01.2016, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a decontat TVA prin care a declarat TVA colectată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 – ... lei aferentă unei baze impozabile de ... lei;

- conform aplicației Revisal în luna iulie 2012, societatea a avut un singur angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, acesta fiind angajat ca și conducător

întreprindere mică - patron în construcții - conform Codului ocupațiilor din România-132315;

- conform Declarației 112 aferente perioadei verificate, societatea T... B... SRL a avut 1 angajat, respectiv L... F... CNP... – conducător întreprindere mică patron în construcții cu un salariu de ... lei;

- conform bilanțului contabil depus pentru anul 2012 obiectul de activitate al societății a fost lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în aceste condiții rezultă că SC T... B... SRL este în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractul nr. .../...2012 pentru SC X SRL, datorită numărului mic de angajați, fapt pentru care există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate între cele două societăți.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a codului fiscal și au constatat că SC X SRL nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

2. SC X SRL în calitate de beneficiar are încheiat cu SC T... C... I... E... SRL, în calitate de executant contractul de execuție de lucrări nr.../...2012. Obiectul contractului este vag precizat și constă în „*Lucrări de construcții*”, nefiind precizată clar locația obiectivului realizat, denumirea construcției, beneficiarul final al lucrării sau orice alt element care să identifice obiectivul ce trebuie construit. Conform contractului, executantul respectiv SC T... C... I... E... SRL se obligă să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Conform clauzelor contractuale perioada de execuție a lucrărilor este de 3 luni.

În acest sens, SC T... C... I... E... SRL emite către SC X SRL, factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând: „*lucrări pe ... conform contractului*”.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție nu au fost identificate documente justificative ca de exemplu: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, sau orice alte materiale corespunzătoare din care să reiasă execuția efectivă a lucrării facturate.

Factura menționată mai sus este înregistrată în contabilitate, în jurnalul pentru cumpărări și în registrul jurnal la poziția nr.39 și 40, operațiunea contabilă fiind 628 – 401 și 4426 – 401. Achiziția a fost evidențiată în Declarația 394 și în decontul de TVA.

Au fost identificate listele cu cantitățile de lucrări/devize ofertă anexate la contractul nr.../...2012, care se referă la următoarele categorii de lucrări: instalații electrice curenți tari; canale de aer și accesorii; arhitectură; conducte și accesorii; instalații sanitare interioare; rețea extindere canalizare și apă în incintă; canale exterioare – canivouri; plan general.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în data de ...2015, inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ... au efectuat un control curent la SC T... C... I... E... SRL ... , fiind încheiat Procesul verbal nr.../...2015. Prin actul de control menționat mai sus se constată că SC T... C... I... E... SRL a avut încheiat cu SC X SRL contractul de execuție de lucrări nr.../...2012 și

a emis către acesta factura nr. ... în valoare de ... lei. De asemenea au fost identificate și listele cu cantitățile de lucrări anexate la contractul încheiat între cele două societăți, dar s-a constatat că SC T... C... I... E... SRL nu a achiziționat materialele de construcție menționate în listele cu cantitățile de lucrări devize/ofertă, contractul dintre părți fiind încheiat incomplet, nu au fost identificate situații de plată și nici proces verbal de recepție care să ateste execuția lucrărilor.

La contractele de execuție lucrări nu au putut fi identificate documente din care să rezulte specificațiile tehnice ale lucrărilor ce trebuiau executate, nu au fost identificate planșe, schițe din care să rezulte locațiile exacte, necesarul de materiale, și calitatea acestora.

Singurele documente justificative încheiate ca și anexe la contracte sunt fie devize ofertă, fie devize de plată a unor lucrări, fără ca lucrările prevăzute în respectivele devize să poată fi corelate cu o documentație tehnică de specialitate, să poată fi identificată locația exactă a lucrărilor, specificația calității materialelor folosite, etc. De asemenea nu s-au putut identifica documente justificative cum ar fi procese verbale de execuție, procese verbale de recepție parțială și/ori finală, în general orice fel de document semnat de părțile contractante din care să rezulte faptul că lucrările au fost executate în conformitate cu cerințele și specificațiile tehnice, la nivelul de calitate cerut.

Având în vedere aspectele menționate, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

3. În luna iulie 2012, societatea înregistrează în contabilitate în contul 625 „Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări” suma de ... lei aferentă facturii .../...2012, emisă de către SC H... R.. SRL M..., reprezentând „cazare 7 zile”. Întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte dacă persoanele care au fost cazate dețin calitatea de salariat al societății, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de ... lei nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

4. În luna iulie 2012, unitatea înregistrează în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei, aferentă facturii .../...2012, emisă de către SC O... M... SRL B..., reprezentând „Lucrări conform deviz”. Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că la dosarul cu documentele financiar contabile nu există nici un deviz de lucrări și nici un contract de prestări servicii. Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC O... M... SRL este inactivă, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a depus decont de TVA prin care a declarat TVA colectată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 – 4.166 lei aferentă unei baze impozabile de ... lei;

- conform aplicației Revisal în luna iulie 2012, societatea a avut un singur angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, acesta fiind angajat ca agent comercial– conform Codului ocupațiilor din România – 332401;
- conform bilanțului contabil depus pentru anul 2012 obiectul de activitate al societății a fost comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a codului fiscal, constatând că întrucât din documentele analizate rezultă că SC O... M... SRL se afla în imposibilitatea de a efectua efectiv prestarea de servicii către SC X SRL, datorită lipsei de personal precum și a faptului că pentru prestarea de servicii efectuată nu au fost prezentate documente justificative, suma de ... lei nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

5. În lunile mai, iunie și septembrie 2012, SC X SRL înregistrează în contul 628 “*Cheltuieli cu serviciile executate de terți*” suma de ... lei, aferentă unor facturi emise de către SC M... T... SRL, facturi ce reprezintă “*efectuat lucrări*”.

SC X SRL în calitate de beneficiar a avut încheiate cu SC M... T... SRL, în calitate de executant, următoarele contracte:

1) Contract de execuție de lucrări nr..../...2012 a cărui obiect consta în “reparații exterioare și interioare la ... și Biserica Ortodoxă din localitatea Conform contractului SC M... T... SRL în calitate de executant se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Durata contractului este de o lună, iar valoarea acestuia este de ... lei.

2) Contractul de execuție de lucrări nr..../...2012 a cărui obiect constă în “*finisaje interioare*”. Conform contractului SC M... T... SRL în calitate de executant se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Durata contractului este de 2 luni, iar valoarea acestuia este de ... lei.

3) Contractul de execuție de lucrări nr..../...2012 a cărui obiect constă în “*reparații interioare și exterioare la ...*”. Conform contractului SC M... T... SRL în calitate de executant se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în oferta, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Durata contractului este de o lună, iar valoarea acestuia este de ... lei.

Au fost identificate listele cu situațiile de lucrări/devize/situații de plată anexate la contractele menționate mai sus, care se referă la următoarele categorii de lucrări:

- Situații de plată, devize „Reparații exterioare și interioare” la Contractul nr..../...2012, precum și Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, din care rezultă că lucrările au fost executate conform normativelor în vigoare;
- Situații de plată și deviz – Finisaje interioare și lista cu cantitățile de lucrări la contractul nr..../...2012 “Reparații exterioare și interioare” la contractul nr..../...2012 și Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, din care rezultă că lucrările au fost executate conform normativelor în vigoare;

- Situații de plata deviz „Reparații exterioare și interioare” la contractul nr..../...2012, precum și Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, din care rezultă că lucrările au fost executate conform normativelor în vigoare.

În vederea confirmării realității tranzacțiilor derulate între cele două societăți s-a verificat baza de date ANAF care gestionează declarația 394 și s-a constatat că SC X SRL raportează achiziții de la SC M... T... SRL în valoare de ... lei – bază impozabilă și TVA în sumă de ... lei, în timp ce acesta raportează livrări către SC X SRL în sumă de ... lei – bază impozabilă și TVA în sumă de ... lei. Livrările raportate de către SC M... T... SRL sunt aferente facturii nr..../...2012.

În luna iunie 2012, SC M... T... SRL, emite către SC X SRL factura nr..../...2012, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă ... lei și...TVA, reprezentând „efectuat lucrări conform anexei”. Factura a fost înregistrată în contabilitate în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

SC M... T... SRL a fost supus inspecției fiscale pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, fiind încheiat în acest sens Raportul de inspecție fiscală prin care organele de inspecție fiscală constată faptul că SC M... T... SRL a emis către SC X SRL factura nr..../...2012, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de ... lei, prin care a stornat factura nr..../...2012.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că din documentele puse la dispoziție, precum și din fișa furnizorului s-a constatat că SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare menționată mai sus.

În luna septembrie 2012, SC M... T... SRL, emite către SC X SRL următoarele facturi fiscale:

- factura nr..../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- factura nr..../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- factura nr..../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- factura nr..../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- factura nr..../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei.

Facturile menționate mai sus reprezintă prestări servicii pentru care au fost identificate situații de plata, devize de lucrări și Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor. Organele de inspecție fiscală au precizat că începând cu data de08.2012 societății M... T... SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Pentru luna septembrie 2012, lună în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, SC M... T... SRL a depus la organul fiscal teritorial declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile a căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat – cod 311, prin care a declarat TVA colectată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât societatea nu a înregistrat în contabilitate factura de stornare nr..../...2012, aceasta nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

6. În luna noiembrie 2012, societatea înregistrează în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei, aferentă facturii nr..../...2012, emisă de către SC N... S... SRL. Factura menționată mai sus reprezintă „avans.” În data de 01.11.2012 SC X SRL în calitate de beneficiar încheie cu SC N... S... SRL în calitate de executant contractul de execuție de lucrări nr..../...2012, a cărui obiect constă în ,,

Lucrări de îmbunătățiri rețele drumuri”. Durata contractului este de 2 luni, iar valoarea acestuia este de ... lei inclusiv TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că din verificarea documentelor contabile puse la dispoziție nu au fost identificate documente justificative din care să rezulte că prestația a fost efectuată (situații și devize de lucrări, procese verbale de recepție, etc.), încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În materia impozitului pe profit se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractele de prestări servicii, termene, tarife și pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea efectivă. Întrucât factura menționată mai sus reprezintă avans aceasta ar fi trebuit înregistrată în 409 – furnizori debitori.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, au constatat că prestările nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fapt pentru care unitatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

7. În luna decembrie 2012, societatea înregistrează în contul 628 “Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei în baza facturii fiscale nr..../...2012 emisă de către SC C...-M... A... SRL, reprezentând prestări servicii. În vederea justificării prestării de servicii SC X SRL a prezentat Contractul de prestări servicii nr..../...2012, încheiat între SC C...-M... A... SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar a cărui obiect constă în efectuarea de către prestator de prestări servicii cu utilaje mecanizate de construcții, respectiv escavații. Durata contractului este de 1 lună, respectiv de la11.2012 la 30.11.2012, iar tariful prestației este de ... lei.

Conform contractului obligațiile prestatorului constau în punerea la dispoziție într-o stare corespunzătoare, să asigure folosința utilajului pus la dispoziție pe toată durata contractului, să remedieze eventualele defecțiuni apărute în timpul exploatării utilajului. Beneficiarul are obligația de a asigura combustibilul necesar prestațiilor, să asigure paza utilajului și este răspunzător pe perioada contractului de lucrările executate la dispoziția lui.

Pentru prestarea efectuată de către SC C...-M... A... SRL, societatea nu a prezentat decât contractul nr..../...2012, fără a prezenta celelalte documente care să ateste că prestația a fost efectuată, precum și necesitatea efectuării acesteia, încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

8. În urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că în anul 2012 SC V SRL a emis către SC X SRL un număr de 78 de facturi, aferente unor materiale de construcții (coturi, teu, reducții, piulițe, bană izolatoare, plasă sudată, disc abraziv, electrozi, rigips, bca zidărie, gard bordurat), lemn și tâmplărie pvc - anexă.

Valoarea totală a facturilor emise de către SC V SRL este în sumă de ... lei.

Pentru produsele achiziționate au fost întocmite note de recepție și constatare de diferențe, note întocmite cu aceeași dată cu care sunt întocmite și facturile aferente.

Ca și document de ieșire din gestiune sunt întocmite bonuri de consum care de regulă au aceeași dată cu data facturilor. Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu s-au putut identifica documente justificative din care să rezulte necesitatea folosirii lor și nici nu s-a putut stabili locația unde au fost folosite și nici scopul pentru care au fost folosite.

Achizițiile de materiale facturate de SC V SRL au fost înregistrate în contabilitatea societății X SRL, dar documentele justificative întocmite pentru folosirea acestor materiale cuprind doar informații generale fără a putea fi identificată locația unde au fost folosite și scopul folosirii lor. Din documentele analizate nu s-a putut stabili cu exactitate locația unde au fost folosite aceste materiale și conform cărui contract. Nu au fost identificate fișe de magazie sau alte documente de evidență primară referitoare la aceste materiale.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, facturile de la furnizorul V SRL nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea bazei de date disponibilă pe portalul ANAF – Info PC – pregătirea controlului, s-a constatat că SC V SRL nu are declarate puncte de lucru, filiale sau sucursale. În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

Astfel, pentru anul 2012 aferent tranzacțiilor derulate cu societățile menționate mai sus se reîntregește profitul impozabil cu suma de ... lei, pentru care se stabilește un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru anul 2013:

1. SC X SRL în calitate de beneficiar are încheiat cu SC T... B... SRL, în calitate de executant, următoarele contracte de execuție de lucrări:

- Contractul nr..../...2013. Obiectul contractului constă în: “Execuție a lucrărilor Finisaje”, iar durata contractului este de 1 lună, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei, inclusiv TVA;

- Contractul nr..../...2013. Obiectul contractului constă în: “Execuție a lucrărilor Finisaje”, iar durata contractului este de 3 luni, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei, inclusiv TVA;

- Contractul nr..../...2013. Obiectul contractului constă în “*Amenajare spațiu*”, iar durata contractului este de 3 luni, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe

bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei, inclusiv TVA;

-Contractul nr..../...2013. Obiectul contractului constă în “*Amenajare spațiu*”, iar durata contractului este de 3 luni, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei.

În acest sens SC T... B... SRL emite către SC X SRL, următoarele facturi:

- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții.
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții.
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții.
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând executare lucrări de construcții.

Pentru toate facturile emise au fost identificate situații de plată și deviz–finisaje și proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor. Aferent facturii nr..../...2013 au fost identificate borderou situație de lucrări pe luna iulie 2013, situație de plată și deviz–finisaje exterioare și proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor. Conform situației de plată aferentă contractului nr..../...2013 la „alte cheltuieli directe” sunt evidențiate salarii în sumă de ... lei și cheltuieli cu salariile în sumă de ... lei.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC T... B... SRL este radiată din data de 05.01.2016, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- tranzacțiile derulate între cele două societăți au fost declarate atât în deconturile de TVA cât și în declarația informativă cod 394;
- conform aplicației Revisal în lunile iulie și august 2013, societatea a avut 6 angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, aceștia fiind angajați în perioada 26.04.2013 – 20.08.2013, cu timp parțial de lucru (2 ore). Funcțiile în care au fost angajați fiind de muncitori necalificați la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie. De asemenea societatea a mai avut un anagajat cu contract individual de muncă pe perioadă determinată în funcția de conducător întreprindere mică – patron în construcții;
- conform Declarației 112 depusă pentru luna iulie 2013 aferente perioadei verificate, societatea T... B... SRL a avut 6 angajați, pentru care a declarat impozite și contribuții aferente salariilor în sumă de ... lei. În perioada septembrie – decembrie 2013

societatea a avut doar un singur angajat cu contract individual de muncă pe perioadă determinată în funcția de conducător întreprindere mică – patron în construcții;
- pentru anul 2013 SC T... B... SRL nu a depus bilanț contabil.

În aceste condiții rezultă că SC T... B... SRL este în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractele menționate mai sus, datorită numărului mic de angajați, fapt pentru care există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate între cele două societăți. În consecință, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a codului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

2. În urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că în anul 2013 SC V SRL a emis către SC X SRL un număr de 22 de facturi, aferente unor materiale de construcții (coturi, teu, reducții, piulițe, bană izolatoare, plasă sudată, disc abraziv, electrozi, rigips, bca zidărie, gard bordurat), lemn și tâmplărie pvc. Valoarea totală a facturilor emise de către SC V SRL este în sumă de ... lei.

Pentru produsele achiziționate au fost întocmite note de recepție și constatare de diferențe, note întocmite cu aceeași dată cu care sunt întocmite și facturile aferente. Ca și document de ieșire din gestiune sunt întocmite bonuri de consum care de regulă au aceeași dată cu data facturilor. Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu s-au putut identifica documente justificative din care să rezulte necesarul folosirii lor în consum și nici nu s-a putut stabili locația unde au fost folosite și nici scopul pentru care au fost folosite. Achizițiile de materiale facturate de SC V SRL au fost înregistrate în contabilitatea societății X SRL, dar documentele justificative întocmite pentru folosirea acestor materiale cuprind doar informații generale fără a putea fi identificată locația unde au fost folosite și scopul folosirii lor.

La modul cum au fost întocmite, atât documentele privind darea în consum/folosirea materialelor aprovizionate de la V SRL, cât și anexele cu privire la materialele folosite în executarea contractelor, nu se poate stabili cu exactitate unde au fost folosite aceste materiale și conform cărui contract. Nu au fost identificate fișe de magazie sau alte documente de evidență primară referitoare la aceste materiale.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, facturile de la furnizorul V SRL nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Din verificarea bazei de date disponibilă pe portalul ANAF – Info PC – pregătirea controlului, s-a constatat că SC V SRL nu are declarate puncte de lucru, filiale sau sucursale. În concluzie, SC X SRL nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de ... lei.

3. În luna august 2013 societatea înregistrează în contabilitate în contul 3021 „Materiale consumabile” și concomitent în contul 6021 „Cheltuieli privind materialele consumabile” suma de ... lei, aferentă facturii .../...2013, emisă de către SC V... C... SRL, reprezentând materiale de construcții și transport. Pe factură la rubrica „Denumirea produselor” apare menționat „Transport cu cifă 1170 km și 3

poziții cu diverse sortimente de beton: B150 - 16, B200 – 16, B250-16 în diverse cantități: 27 mc, 89,50 mc și 262 mc.”

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate documente justificative din care să rezulte locațiile unde au fost livrate efectiv betoanele și lucrările la care au fost folosite. Nu s-au identificat documente justificative din care să rezulte faptul că, respectivele cantități de betoane au fost folosite la una sau mai multe lucrări. Mai mult decât atât aferent perioadei nu s-au găsit documente justificative din care să rezulte folosirea cantităților menționate pe factură și documente din care să rezulte ziua când au fost transportate, cantitatea, locația de încărcare și de descărcare a betoanelor transportate. Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuiala în sumă de ... lei societatea nu are drept de deducere.

În concluzie, pentru anul 2013 se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care se stabilește suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept, ca temei legal pentru impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au invocat art. 11 alin.1, art. 19 alin. 1, art.21 alin.(4) lit.f) lit.m) și art.26 alin.(1) din Legea nr. 571/2003; art.7 alin.(2), art.65 alin.(2) (3) (4), art.94 alin.(2) lit. a)-b) din OG 92/2003; pct.48 din HG 44/2004, art.6 alin.(1) din LG82/1991 și art.2 pct.46 din OD 3055/2009.

În consecință, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2016, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei pentru anul 2011, ... lei pentru anul 2012 și ... lei pentru anul 2013).

II.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar:

1. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC T... B... SRL;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, așa cum au precizat și la capitolul privind impozitul pe profit, în perioada supusă verificării SC X SRL deduce TVA în sumă de ... lei aferentă următoarelor facturi fiscale emise de către SC T... B... SRL:

- factura nr..../...2012 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând lucrări și servicii;
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții;
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții;
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții;
- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând executare lucrări de construcții.

Pentru toate facturile emise au fost identificate contracte de execuție de lucrări, situații de plată și dehive, precum și procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor din care rezultă că lucrările au fost executate conform normativelor în vigoare.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC T... B... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a deus deconturi de TVA și declarații informative cod 394;
- din analiza declarațiilor 112 depuse de către societatea T... B... SRL, precum și din informațiile obținute din baza de date ANAF – aplicația Revisal, rezultă că în perioadele în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți SC T... B... SRL a avut în medie 4 angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, cu timp parțial de lucru (2 ore pe zi) aceștia fiind angajați în funcțiile de muncitori necalificați la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie și un angajat cu contract individual de muncă pe perioadă determinată acesta fiind angajat ca și conducător întreprindere mică – patron în construcții;
- în aceste condiții rezultă că SC T... B... SRL este în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractele de mai sus, datorită numărului mic de angajați, fapt pentru care există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiile derulate între cele două societăți.

Societatea, persoana impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

În consecință, facturile emise de către SC T... B... SRL nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, societatea neavând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

2. Cu privire la tranzacțiile economice efectuate cu SC T... C... I... E... SRL;

SC X SRL în calitate de beneficiar are încheiat cu SC T... C... I... E... SRL, în calitate de executant contractul de execuție de lucrări nr..../...2012. Obiectul contractului este vag precizat și constă în „Lucrări de construcții”, nefiind precizată clar locația obiectivului realizat, denumirea construcției, beneficiarul final al lucrării sau orice alt element care să identifice obiectivul ce trebuie construit. Conform contractului, executantul respectiv SC T... C... I... E... SRL se obligă să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Conform clauzelor contractuale perioada de execuție a lucrărilor este de 3 luni.

În acest sens SC T... C... I... E... SRL emite către SC X SRL, factura nr..../...2012 în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând „lucrări pe ... conform contractului”. Au fost identificate listele cu cantitățile de lucrări/devize ofertă anexate la contractul nr..../...2012, care se referă la următoarele categorii de lucrări: instalații electrice curenți tari, canale de aer și accesorii, arhitectură, conducte și accesorii, instalații sanitare interioare, rețea extindere canalizare și apă în incintă, canale exterioare – canivouri, plan general.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în data de ...2015, inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ... au efectuat un control curent la SC T... C... I... E... SRL ... , fiind încheiat Procesul verbal nr..../...2015. Prin actul de control se constată că SC T... C... I... E... SRL a avut încheiat cu SC X SRL contractul de execuție de lucrări nr..../...2012 și a emis către acesta factura nr. ... în valoare de ... lei. De asemenea au fost identificate și listele cu cantitățile de lucrări anexate la contractul încheiat între cele două societăți, dar s-a constatat că SC T... C... I... E... SRL nu a achiziționat materialele de construcție menționate în listele cu cantitățile de lucrări devize/ofertă, contractul dintre părți fiind încheiat incomplet, nu au fost identificate situații de plată și nici proces verbal de recepție care să ateste execuția lucrărilor.

La contractele de execuție lucrări nu au putut fi identificate documente din care să rezulte specificațiile tehnice ale lucrărilor ce trebuiau executate, nu au fost identificate planșe, schițe din care să rezulte locațiile exacte, necesarul de materiale, calitatea și cantitatea acestora. Singurele documente justificative încheiate ca și anexe la contracte sunt fie devize ofertă, fie devize de plată a unor lucrări, fără ca lucrările prevăzute în respectivele devize să poată fi corelate cu o documentație tehnică de specialitate, să poată fi identificată locația exactă a lucrărilor, specificația calității materialelor folosite, etc. De asemenea nu s-au putut identifica documente justificative cum ar fi procese verbale de execuție, procese verbale de recepție parțială și/ori finală, în general orice fel de document semnat de părțile contractante din care să rezulte faptul că lucrările au fost executate în conformitate cu cerințele și specificațiile tehnice, la nivelul de calitate cerut.

Societatea, persoana impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea. Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că: *“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”*.

În concluzie, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri sau servicii este condiționată de destinația bunurilor sau serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli

efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

3. Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu SC V SRL;

În anii 2012 și 2013 societatea a achiziționat diferite materiale de la SC V SRL în valoare totală de ... lei, aferent cărora a dedus TVA în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, așa cum au precizat și la capitolul privind impozitul pe profit, din documentele analizate rezultă că tranzacțiile derulate cu SC V SRL, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond în sensul că facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

4. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC V... C... SRL;

În luna august 2013, societatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii .../...2013, emisă de către SC V... C... SRL, reprezentând materiale de construcții și transport. Pe factura menționată mai sus apare menționat: „*Transport cu cifă 1170 km și 3 poziții cu diverse sortimente de beton: B150 - 16, B200 – 16, B250-16 în diverse cantități: 27 mc, 89,50mc și 262 mc.*”. Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate documente justificative din care să rezulte locul când au fost livrate efectiv betoanele, locațiilor de livrare și lucrările la care au fost folosite.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „*orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile*”, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit TVA suplimentar în sumă de ... lei.

5. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC H... R.. SRL M...;

În luna iulie 2012, societatea deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturii .../...2012, emisă de către SC H... R.. SRL M..., reprezentând „cazare 7 zile”. Întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte dacă persoanele care au fost cazate dețin calitatea de salariat al societății, rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... nu este dedusă în folosul operațiunilor taxabile.

6. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC O... M... SRL B...;

În luna iulie 2012, unitatea deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturii .../...2012, emisă de către SC O... M... SRL B..., reprezentând „Lucrări conform deviz”. Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că la dosarul cu documentele financiar contabile nu există nici un deviz de lucrări și nici un contract de prestări servicii.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC O... M... SRL este inactivă, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a depus decont de TVA prin care a declarat TVA colectată în sumă de ... lei aferentă

unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 – 4.166 lei aferentă unei baze impozabile de ... lei;

- conform aplicației Revisal în luna iulie 2012, societatea a avut un singur angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, acesta fiind angajat ca agent comercial– conform Codului ocupațiilor din România – 332401;

- conform bilanțului contabil depus pentru anul 2012 obiectul de activitate al societății a fost comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de control apreciază că prestările de servicii nu au putut fi efectiv executate de societatea Offroad Mania SRL.

În conformitate cu prevederile legale în vigoare se reține faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri sau servicii este condiționată de destinația bunurilor sau serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Întrucât din documentele analizate rezultă că tranzacțiile derulate cu SC O... M... SRL nu sunt reale, factura înregistrată în contabilitate nu îndeplinește condiția de fond în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, factura respectivă nu are calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrată în evidenta contabilă, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

Societatea, persoana impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

7. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC M... T... SRL;

În luna iunie 2012, SC M... T... SRL, emite către SC X SRL factura nr.../...2012, în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și...TVA, reprezentând „efectuat lucrări conform anexei”. Factura a fost înregistrată în contabilitate în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” și 4426 „ TVA deductibilă”. SC M... T... SRL a fost supus inspecției fiscale pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, fiind încheiat Raport de inspecție fiscală prin care organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că SC M... T...

SRL a emis către SC X SRL factura nr....../...2012, în valoare totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de ... lei prin care a stornat factura nr....../...2012.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că din documentele puse la dispoziție, precum și din fișa furnizorului s-a constatat că SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare menționată mai sus. Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei.

8. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC C...-M... A... SRL;

În luna decembrie 2012 societatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferent facturii fiscale nr....../...2012 emisă de către SC C...-M... A... SRL, reprezentând prestări servicii. În vederea justificării prestării de servicii SC X SRL a prezentat Contractul de prestări servicii nr....../...2012, încheiat între SC C...-M... A... SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, a cărui obiect constă în efectuarea de către prestator de prestări servicii cu utilaje mecanizate de construcții, respectiv escavații. Durata contractului este de 1 lună, respectiv de la 01.11.2012 la 30.11.2012, iar tariful prestației este de ... lei. Conform contractului obligațiile prestatorului constau în punerea la dispoziție într-o stare corespunzătoare, să asigure folosința utilajului pus la dispoziție pe toată durata contractului, să remedieze eventualele defecțiuni apărute în timpul exploatării utilajului. Beneficiarul are obligația de a asigura combustibilul necesar prestațiilor, să asigure paza utilajului și este răspunzător pe perioada contractului de lucrările executate la dispoziția lui.

Pentru prestarea efectuată de către SC C... - M... A... SRL, societatea nu a prezentat decât contractul nr....../...2012, fără a prezenta celelalte documente care să ateste că prestația a fost efectuată precum și necesitatea efectuării acesteia, condiționată de destinația serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, se majorează baza impozabilă cu suma de ... lei și se stabilește suplimentar TVA în sumă de ... lei.

9. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC V SRL;

În luna ianuarie 2014, unitatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr....../...2014 emisă de către SC V SRL, reprezentând contravaloare lucrări conform situației de plată. Pentru prestarea efectuată de către SC V SRL, societatea nu a putut dovedi cu documente că prestația a fost efectuată, precum și necesitatea efectuării acesteia, condiționată de destinația serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că

serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Conform datelor disponibile pe portalul ANAF aplicația Solicitare documente din dosarul fiscal - REVISAL s-a constatat că societatea V SRL nu dispune de forță de muncă și nu a avut înregistrați salariați cu contracte individuale de muncă. De asemenea din verificările efectuate a rezultat că SC V SRL nu a avut încheiate contracte de închiriere pentru utilaje și nici nu a deținut în patrimoniu utilaje necesare efectuării lucrărilor.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei.

10. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC D... C... SRL;

În lunile martie și august 2014, societatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă următoarelor facturi, emise de către SC D... C... SRL:

-factura nr.../...2014 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări de construcții – amenajări interioare;

-factura nr.../...2014 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări construcții.

Pentru factura întocmită în luna martie 2014, societatea nu a prezentat nici un document din care să rezulte prestația efectuată, iar pentru factura întocmită în luna august 2014 a prezentat Contractul de execuție de lucrări nr.../...2014, încheiat între SC D... C... SRL în calitate de executant și SC X

SRL în calitate de beneficiar. Obiectul contractului constă în execuție de lucrări la teren de sport în Comuna Luncoiu de Jos, iar durata contractului este de 4 luni. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC D... C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- Conform datelor disponibile pe portalul ANAF aplicația Solicitare documente din dosarul fiscal - REVISAL s-a constatat că în luna martie 2014 lună în care în care au avut loc tranzacții între cele două societăți SC D... C... SRL nu a avut nici un angajat cu contract individual de muncă.

- Pentru prestațiile facturate în luna august 2014, SC D... C... SRL a avut un număr de 4 persoane angajate cu contract individual de muncă, dintre care un angajat cu normă întreagă în funcția de manager marketing și 3 angajați cu contract individual de muncă cu timp parțial (2 ore) în funcțiile de muncitori necalificați la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie;

- De asemenea din verificările efectuate a rezultat că SC D... C... SRL nu a deținut în patrimoniu utilaje necesare efectuării lucrărilor;

- Conform datelor raportate de către cele două societăți prin declarația informativă cod 394, rezultă ca SC X SRL a declarat achiziții de la SC D... C... SRL în valoare de ... lei – bază impozabilă și ... lei TVA (contravaloarea facturii din luna august 2014)

în timp ce acesta declară livrări către SC X SRL în valoare de ... lei – bază impozabilă și ... lei TVA (contravaloarea facturii emisă în luna martie 2014).

Având în vedere aspectele menționate mai sus rezultă că prestațiile efectuate în luna martie 2014 nu au putut fi efectuate de către societatea D... C... SRL întrucât aceasta este în imposibilitatea fizică de a efectua lucrări de construcții. În ceea ce privesc prestațiile efectuate în luna august 2014 pentru acestea nu au fost prezentate documente justificative (devize de lucrări, situații de plată, procese verbale de recepție, etc.) care să ateste că prestația a fost efectiv realizată.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

11. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC N... S... SRL;

În luna iulie 2015 societatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr.../...2015, emisă de către SC N... S... SRL, reprezentând „executat zid de sprijin conform contract nr.../...2014. Conform contractului menționat în factură obiectul acestuia constă în „lucrări de îmbunătățire rețele drumuri”. Contractul a fost încheiat în data de 01.10.2014 și are valabilitate de de 4 luni. Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate nici un fel de documente care să ateste (devize de lucrări, situații de lucrări, procese verbale de recepție a lucrării) că prestările de servicii au fost efectiv efectuate. De asemenea se reține faptul că în anul 2015 societatea nu a înregistrat venituri din prestări servicii. Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei.

12. Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor lipsă în gestiune;

În urma analizării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către dna. C... L... – contabil al societății, s-a constatat la data de 31 decembrie 2015 conform balanței de verificare societatea înregistrează următoarele stocuri scriptice:

- materiale auxiliare (ct.3021) – ... lei
- mărfuri (ct.371) – ... lei

În vederea confirmării soldurilor scriptice din balanța de verificare întocmită la 31 decembrie 2015 au fost solicitate listele de inventariere faptică a stocurilor de materiale consumabile și mărfuri. Dna. C... L... a prezentat o listă cu „situația stocurilor la data de 31 decembrie 2015”, fără a avea întocmite liste de inventariere cu stocurile factice la această dată.

A fost luată notă explicativă reprezentantului societății care a precizat faptul că: „*că s-au listat stocurile centralizate din calculator și din câte cunosc acestea se află în custodie la SC V... C... SRL nefiind inventariate*”.

Întrucât societatea nu a întocmit documentele legale prevăzute de legislația în vigoare, mărfurile și materialele consumabile aflate în stoc la data de 31 decembrie 2015 sunt asimilate unei lipse de inventar.

În conformitate cu prevederile art.148 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele impozabile trebuie să ajusteze, taxa deductibilă aferentă bunurilor lipsă în gestiune.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor lipsă în gestiune. În urma ajustărilor efectuate, unitatea nu are drept de deducere pentru TVA, după cum urmează:

1. Conform evidenței contabile încheiate la 31.12.2015 societatea înregistrează:
 1. Total rulaj debitor ct.371 „mărfuri” – ... lei;
 2. Total rulaj creditor ct.378 „adaos comercial” – ... lei;
 3. Total rulaj creditor ct.4428 „ tva neexigibil” – ... lei;
 4. Total valoare ce trebuie ajustată = ... lei;
 5. TVA fără drept de deducere în urma ajustării pentru stoc marfă lipsă în gestiune = ... x 24% = ... lei.
2. Conform evidenței contabile încheiate la 31.12.2015 societatea înregistrează în contul 3021 „Materiale auxiliare” suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, așa cum au precizat mai sus, societatea nu a prezentat documente care să ateste existența în stoc a acestor materiale, fapt pentru care s-a procedat la ajustarea taxei aferente acestor materiale (... x 24%).

În urma ajustării, organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată pentru avansurile achitate furnizorilor:

1. Cu privire la avansurile facturate de către SC N... S... SRL;

În luna noiembrie 2012 societatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr..../...2012, emisă de către SC N... S... SRL. Factura menționată mai sus reprezintă „avans”. Până la data efectuării inspecției fiscale SC N... S... nu a emis facturi aferente avansului. Astfel, pentru ca taxa pe valoarea deductibilă să poată deveni exigibilă la momentul avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului. Ulterior, dacă apar indicații că prestarea de servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza apare o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.2 din L.571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

“orice persoana impozabila are dreptul să deduca taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

De asemenea art.126 alin.1 din același act normativ prevede că:

“din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care în sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare al bunurilor sau de prestare al serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127, alin.(1) acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127.alin.2.”*

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

2. Cu privire la avansurile facturate de către SC R... P... SRL:

În luna decembrie 2012, unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, aferentă facturi nr..../...2012 în valoare totală de ... lei emisă de către SC R... P... SRL, reprezentând avans lucrări. Până la data efectuării inspecției fiscale, SC R... P... SRL nu a emis facturi de prestări servicii aferente avansurilor plătite în anul 2012.

Astfel, pentru ca taxa pe valoarea deductibilă să poată deveni exigibilă la momentul plății avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului. Ulterior, dacă apar indicații că prestarea de servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza apare o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC R... P... SRL este radiată din data de 11.07.2013, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile fiscale existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

În urma verificării în baza de date ANAF a modului de declarare a taxei pe valoarea adăugată s-a constatat faptul că SC R... P... SRL nu a declarat prin deconturile de taxa pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada când a avut loc tranzacția, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor facturate către SC X SRL.

Prin declarația informativă 394 și prin Decontul de TVA aferentă perioadelor în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, SC X SRL a declarat tranzacția mai sus menționată.

Din prevederile art. 134 alin. (2), art.145 alin. (1), art.145 alin.2 din L.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reținut că, pentru a putea fi dedusă TVA aferentă unei achiziții, aceasta trebuie să fie colectată de emitentul facturii și declarată prin declarația fiscală – decontul de TVA, pentru a putea interveni exigibilitate taxei, adică data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită în baza legii să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei. Astfel, în situația în care emitentul facturii nu își îndeplinește obligațiile fiscale declarative, nu se poate vorbi de exigibilitatea taxei, caz în care achizitorul nu își poate deduce TVA.

În concluzie, exigibilitatea taxei înseamnă întocmai obligația depunerii decontului de TVA de către persoanele impozabile care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii și în baza acestei obligații autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata taxei de către persoanele impozabile obligate la plata

TVA. Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

3. Cu privire la avansurile facturate de către SC V SRL;

În luna octombrie 2014, unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, aferentă facturi nr..../...2014 în valoare totală de ... lei emisă de către SC V SRL, reprezentând c/val. avans prestări servicii. Nu s-au identificat contracte sau și orice alt document justificativ prin care să se ateste ori să se justifice avansul primit în sumă de ... lei. Factura este înregistrată în registrul jurnal la poziția nr.10 și 11, operațiunea contabilă fiind 409=401 cu suma de ... lei și 4426=401 cu suma de ... lei. Pentru avansurile facturate în anul 2014, nu au fost emise de către SC V SRL facturile de prestări servicii până la data efectuării inspecției fiscale. Astfel, pentru ca taxa pe valoarea deductibilă să poată deveni exigibilă la momentul plății avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului. Ulterior, dacă apar indicații că prestarea servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza apare o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

În conformitate cu prevederile art.126 alin.1, art.145 alin.2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu îndeplinește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În drept, ca temei legal pentru TVA, organele de inspecție fiscală au invocat art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.134 alin.(2), art.145 alin.(2) lit. a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.148 alin.(1) lit.c) din LG 571/2003.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată respectiv 01.01.2012 – 30.04.2016, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit suplimentar **TVA 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:

SC X SRL, având sediul social în ..., ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., C.I.F. ..., reprezentată prin dl. R... V..., în calitate de administrator.

Inițial, trebuie menționat faptul că prin adresa nr..../...2016 depusă de către SC X SRL, înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .../...2016 și la Inspecție fiscală sub nr. .../...2016, societatea depune o cerere de îndreptare a erorilor materiale la contestația formulată la Decizia de impunere nr..../...2016, solicitând efectuarea corecției materiale constatată în contestație la pag.3 pct.2, pag.3 pct.3, pag.15 pct.III.2, Pag.19 pct.III.2, în sensul că sumele greșite de ... lei și ... lei reprezentând impozit pe profit și sumele de ... lei și ... lei reprezentând TVA, se înlocuiesc cu sumele corecte de ... lei reprezentând impozit pe profit și ... lei reprezentând TVA, celelalte mențiuni din contestație, rămânând neschimbate.

Astfel, urmare aplicării corecției, prin contestația formulată petenta invocă nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală

în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit, precum și în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA, și solicită:

- anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă sub nr. ... / ...2016 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice ...;
- anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală emis sub nr. ... / ...2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice ...;
- exonerarea societății X SRL de obligația de plată a impozitului pe profit în cuantum de ... lei, și a TVA în cuantum de ... lei;
- aplicarea prevederii de la art.276 alin(5) din Codul de procedură fiscală (Noul Cod);

Aspecte procedurale

A. Referitor la susținerea petentei că decizia de impunere contestată nu cuprinde argumentarea în fapt și în drept pentru care s-au stabilit sume suplimentare, ceea ce atrage anularea actelor administrative contestate, se rețin următoarele:

Potrivit dispozițiilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Nulitatea actului administrativ fiscal

Art. 49. - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
 - b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;*
 - c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*
- (2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.*
- (3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

De asemenea la art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“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.*

(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;(…)”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate pe larg motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală (așa cum s-a reținut mai sus la pct. II.1 și II.2), iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată, astfel:

• **“Temeiul de drept”** referitor la impozitul pe profit este reprezentat de următoarele prevederi legale:

- art.21 alin (4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile “

- art.94 alin (2) lit.a) – b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Inspecția fiscală are următoarele atribuții :

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

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

- art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a

situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”;

- art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: *“Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii cinci ani”*

- art. 65 alin.(1) din OG 92/2003:

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

(3) În vederea stabilirii scopului sau conținutului economic al unor tranzacții, potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, la solicitarea organului fiscal competent, contribuabilii sunt obligați să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul tranzacției în situația în care tranzacția este încheiată cu persoane situate în state cu care nu există un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații.

(4) Conținutul dosarului tranzacției se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”

- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*

- art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991:

„(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”;

- art.2 pct.46 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“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 cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”;

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu managementul ...sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”

- pct.48 din HG 44/2004:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se 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.”.

• **“Temeiul de drept”** referitor la TVA este reprezentat de următoarele prevederi legale:

- art.11 alin.(1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

- art. 134¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: “(1) Faptul generator pentru livrari de bunuri și prestari de servicii
(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

- art. 134 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: “Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003: „(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

- art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003: „(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:
a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

- art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003: “(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența. În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea în *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.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

B. Referitor la susținerea petentei că la emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale, se rețin următoarele:

În ceea ce privește această susținere, trebuie menționat faptul că în temeiul prevederilor art. 11 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 5 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 46, 95, 97, 131, ale art. 342 alin. (1) și ale art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală a emis OPANAF nr. 3709 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", care la art. 1- 3 prevede:

“ART. 1 Se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 2 Formularul prevăzut la art. 1, emis în urma inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, are rol și de decizie de rambursare.

ART. 3 Formularul prevăzut la art. 1 se emite și se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

La Anexa nr. 2 - INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", se precizează:

“Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.”

Astfel, organele de inspecție fiscală au menționat în raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2016, la cap. I – Date despre inspecția fiscală, faptul că temeiul juridic al inspecției fiscale a fost: Titlul VI, Capitolul I din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, fiind verificate următoarele obligațiile fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale:

- impozitul pe profit aferent perioadei 05.08.2011 - 31.12.2015;
- TVA aferentă perioadei 15.12.2011 - 30.04.2016,

Conform art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

“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.

(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;(...)"

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 3709 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", au procedat la emiterea Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2016.

C. Cu privire la solicitarea petentei privind susținerea orală a contestației cu aplicarea prevederii de la art. 276 alin.(5) din Codul de procedura fiscală, se rețin următoarele:

În speță, sunt incidente prevederile pct. 9.12 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"9.12. Solicitarea privind susținerea orală a contestației poate fi formulată în cuprinsul contestației sau prin cerere separată, o singură dată în cadrul procedurii de soluționare a contestației. Contestatorul va putea aduce lămuriri suplimentare cu privire la argumentele din cuprinsul contestației și documente prin care înțelege să își probeze afirmațiile. Susținerile contestatorului și ale reprezentantului organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat vor fi consemnate într-o minută, ce va fi anexată la dosarul contestației."

Prin adresa nr.../...2016 (comunicată petentei sub semnătură și ștampilă în data de 09.12.2016), D.G.R.F.P. Timișoara a informat SC X SRL în ceea ce privește solicitarea de acordare a audierii orale în vederea participării la procedura de susținere orală a contestației formulată, aceasta fiind programată la data 19.12.2016, dată la care a și avut loc sesiunea, dar din partea societății nu s-a prezentat nimeni, fiind prezenți doar reprezentanții organului emitent al actului atacat și reprezentanții organului de soluționare a contestației, acest aspect fiind consemnat în minuta sesiunii din data de 19.12.2016 privind susținerea orală încheiată cu această ocazie și anexată în original dosarului contestației.

Asupra fondului cauzei:

III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei:

III.1.1. Referitor la cheltuielile cu materialele consumabile în sumă de ... lei, respectiv la cheltuielile cu serviciile executate de terți în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă sunt legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la influența stornării unor cheltuieli în modul de calcul pentru profitul exercițiului financiar, în condițiile în care factura prin care au fost stornate cheltuielile cu materialele consumabile a fost înregistrată în evidența contabilă în anul următor, iar o altă factura prin care au fost stornate cheltuielile cu serviciile executate de terți nu a fost deloc înregistrată în evidența contabilă a petentei.

În fapt, în luna decembrie 2011 SC X SRL achiziționează cu factura nr. .../...2011, materiale de construcții (... și ...) în valoare de ... lei, de la SC F... A... SRL. Materialele achiziționate au fost înregistrate în contul 3021 "Materiale consumabile" și concomitent 6021 "Cheltuieli cu materialele consumabile". În luna ianuarie 2012 SC F... A... SRL, emite factura .../...2012, prin care stornează întreaga valoare a facturii nr..../...2011. Menționăm faptul că factura a fost înregistrată în contabilitatea societății prin articolul contabil: 3021 – 401 – ... lei – în roșu; 4426 – 401 – ... lei – în roșu. Având în vedere faptul că în anul 2011 societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de ... lei și ulterior, respectiv în anul 2012 aceasta a restituit furnizorului bunurile achiziționate, rezultă că în anul 2011 aceste materiale nu au fost utilizate, motiv pentru care au procedat la majorarea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2011 cu suma de ... lei.

De asemenea, în luna iunie 2012, SC M... T... SRL emite către SC X SRL factura nr..../...2012, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă ... lei și ...TVA, reprezentând „efectuat lucrări conform anexei”. Factura a fost înregistrată în contabilitate în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”. Menționăm faptul că SC M... T... SRL a fost supus inspecției fiscale pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, fiind încheiat în acest sens Raportul de inspecție fiscală prin care se constată faptul că SC M... T... SRL a emis către SC X SRL factura nr..../...2012, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de ... lei, prin care a stornat factura nr..../...2012. Se precizează faptul că SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare nr..../...2012, drept pentru care se consideră nedeductibile aceste cheltuieli în sumă de ... lei, procedându-se la majorarea bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit pentru anul 2012 cu suma de ... lei.

În drept, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

„Art. 19. (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 12 și pct. 13 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilesc că:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 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”.

“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.

Astfel, în primul rând, profitul impozabil se stabilește pornind de la veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, cu respectarea reglementărilor contabile specifice, date în baza Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Or, potrivit prevederilor art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(1) Contabilitatea, (...) trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Totodată, potrivit pct.42 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.(...)”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică iar conform principiului independenței exercițiului trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar.

În primul rând, profitul contabil astfel obținut este “amendat” (influențat) cu elementele similare veniturilor și cheltuielilor (se adaugă sau se scad, după caz), cu veniturile neimpozabile (se scad) și cu cheltuielile nedeductibile fiscale (se adaugă) rezultând în final profitul impozabil (baza impozabilă) pentru care contribuabilii datorează impozitul pe profit aferent anului fiscal.

În al doilea rând, reglementările contabile ce stau la baza înregistrării veniturilor sunt specifice contabilității de angajamente, ceea ce înseamnă că efectele tranzacțiilor se recunosc în contabilitate în momentul procedurii lor. Ca o consecință a contabilității de angajamente, principiul independenței exercițiului stabilește că veniturile și cheltuielile se înregistrează în exercițiul financiar la care se referă (în speță, în cazul cheltuielilor, în exercițiul financiar când serviciile au fost prestate), independent de momentul stornării lor.

În sfârșit, prin neînregistrarea facturii de stornare a serviciilor, contestatoarea își invocă propria culpă în nerespectarea reglementărilor contabile în materie, ce înseamnă că aplicarea principiului independenței exercițiului depinde de propria voință a persoanei impozabile, prin transformarea obligației înregistrării stornării într-o obligație pur potestativă (si voluero), în dezacord cu momentul obiectiv al prestării serviciilor.

Ca atare, față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la înregistrarea stornării cheltuielilor cu materialele consumabile în sumă de ... lei, respectiv la cheltuielilor cu serviciile executate de terți în sumă de ... lei.

III.1.2. Referitor la cheltuielile cu detașări, deplasări și transferări în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli de cazare, în condițiile în care nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte dacă persoanele care au fost cazate dețin vreo calitate în societate, respectiv documente din care să reiasă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, luna iulie 2012, societatea înregistrează în contabilitate în contul 625 „Cheltuieli cu detașări, deplasări și transferări” suma de ... lei aferentă facturii nr..../...2012, emisă de către SC H... R.. SRL M..., reprezentând: „cazare 7 zile”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.e), alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 27 din HG nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 21 Cheltuieli

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”,

coroborat cu pct. 27 din H.G 44/2004 privind normele metodologice:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora”.

Astfel, conform normelor legale incidente, se constată că legiuitorul prin dispozițiile imperative ale Codului fiscal, a statuat că sunt cheltuieli efectuate în

scopul realizării de venituri, cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...)

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, nu sunt de natură a proba că suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu servicii de cazare a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, fapt pentru care se vor

menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la majorarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli în sumă de ... lei.

III.1.3. Referitor la cheltuielile cu serviciile executate de terți în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care suma de ... lei reprezintă avans care trebuia înregistrat în contul 409 – “Furnizori debitori” și nu în contul 628 “Cheltuieli cu serviciile executate de terți”, iar petenta nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În luna noiembrie 2012, societatea înregistrează în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei, aferentă facturii nr.../...2012, emisă de către SC N... S... SRL. Factura menționată mai sus reprezintă „avans”. SC X SRL, în calitate de beneficiar încheie cu SC N... S... SRL în calitate de executant contractul de execuție de lucrări nr.../...2012, a cărui obiect constă în: „Lucrări de îmbunătățiri rețele drumuri”. Durata contractului este de 2 luni, iar valoarea acestuia este de ... lei inclusiv TVA. Menționăm faptul că din verificarea documentelor puse la dispoziție nu au fost identificate documente justificative din care să rezulte că prestația a fost efectuată (situații și devize de lucrări, procese verbale de recepție, etc.), încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, precizăm faptul că întrucât factura menționată mai sus reprezintă avans, aceasta ar fi trebuit înregistrată în 409 – furnizori debitori.

Astfel s-a considerat avansul în sumă de ... lei înregistrat pe cheltuieli cu serviciile executate de terți, drept cheltuielă nedeductibilă, majorându-se baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

coroborate cu prevederile pct.22 din H.G. 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."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În același sens sunt și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Se reține că între SC X SRL și SC N... S... SRL, există încheiat un contract și în baza căruia a fost emisă factura nr. nr.../...2012 cu suma de ... lei reprezentând avans. Petenta a înregistrat factura de avans în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”, contestatara nu a prezentat în susținere alte documente necesare pentru a proba derularea contractului și justificarea avansului.

Simpla existență a facturii nu este suficientă pentru a justifica deductibilitatea fiscală a “cheltuielii” și nici nu poate proba corectitudinea înregistrărilor contabile efectuate de contestatară, în condițiile în care factura reprezintă avans.

Incidente în speță sunt și prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“ART. 155 Facturarea

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”,

coroborate cu prevederile pct.69 ali.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care arată:

“69. (3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile art. 139¹ din Codul fiscal și pct. 22. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform art. 150 alin.(2)-(6), art.151 sau art. 151¹ din Codul fiscal, în cazul facturilor de avans sau a facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii.

(3¹) Prin excepție de la prevederile alin. (3), în cazul schimbării cotei de TVA, pentru a se aplică cota în vigoare la data faptului generator de taxă potrivit art. 140 alin. (4) din Codul fiscal, se impune efectuarea următoarelor regularizări:

a) regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansurile parțiale sau integrale încasate, precum și a facturilor emise înainte de livrare/prestare pentru contravaloarea parțială sau integrală a bunurilor livrate/serviciilor prestate;

b) regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, potrivit art. 150 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal, a facturilor de avans parțial sau integral

ori a facturilor emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii înainte de livrare/prestare pentru contravaloarea parțială sau integrală a bunurilor livrate/serviciilor prestate.”

Mai mult, potrivit prevederilor O.M.F.nr. 3055/2009, societatea trebuia să procedeze la stornarea facturii de avans și emiterea unei noi facturi finale pentru serviciile executate de terți, conform prevederilor art.181 alin.(1) și (2) din O.M.F.nr. 3055/2009 conform căroră :

“181. - (1) Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.”

“Contul 409 "Furnizori - debitori" este un cont de activ.

În debitul contului 409 "Furnizori - debitori" se înregistrează:

- valoarea avansurilor facturate (401);*
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (401);*
- diferențele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor în valută acordate furnizorilor, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);*
- diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).*

În creditul contului 409 "Furnizori - debitori" se înregistrează:

- valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților cu aceștia (401);*
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor, precum și valoarea ambalajelor degradate (401, 608);*
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reținute în stoc (381);*
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută acordate furnizorilor, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);*
- diferențele nefavorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).*

Soldul contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.”

Având în vedere aspectele menționate mai sus, în condițiile în care suma de ... lei reprezintă avans care trebuia înregistrat în contul 409 – “Furnizori debitori” și nu în contul 628 “Cheltuieli cu serviciile executate de terți”, nefiind identificate documente justificative din care să rezulte că prestația a fost efectuată și/sau să se evidențiază eventual o contravaloare parțială a livrării de prestării de servicii pentru a se putea proceda la regularizarea facturii de avans, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au majorat masa impozabilă a profitului cu contravaloarea avansului în sumă de ... lei înregistrat eronat pe cheltuieli.

III.1.4. Referitor la cheltuielile privind achizițiile de servicii în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care, potrivit informațiilor existente în baza de date a ANAF, la data facturării, prestatori se aflau în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contracte, nefiind prezentate documente justificative care să ateste că prestarea de servicii a fost efectuată.

În fapt, SC X SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în perioada 2011-2013, cheltuieli cu execuție lucrări construcții și prestări servicii facturate de:

- SC T... B... SRL:

- factura nr.../...2012 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând lucrări și servicii; Contractul de execuție de lucrări nr.../...2012. Obiectul contractului constă în: “*Execuție a lucrărilor finisaje*”, iar durata contractului este de 1 lună. Conform contractului, executantul se obligă să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație;

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții, fiind încheiat contractul nr.../...2013. Obiectul contractului constă în: “*Execuție a lucrărilor Finisaje*”, iar durata contractului este de 1 lună, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei, inclusiv TVA;

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții, fiind încheiat contractul nr.../...2013. Obiectul contractului constă în: “*Execuție a lucrărilor Finisaje*”, iar durata contractului este de 3 luni, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei, inclusiv TVA;

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții, fiind încheiat contractul nr.../...2013. Obiectul contractului constă în “*Amenajare spațiu*”, iar durata contractului este de 3 luni, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei, inclusiv TVA;

- factura nr..../...2013 în valoare de ... lei, bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând executare lucrări de construcții, fiind încheiat contractul nr..../...2013. Obiectul contractului constă în "Amenajare spațiu", iar durata contractului este de 3 luni, cu posibilitatea modificării duratei de execuție pe bază de act adițional bine justificat. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei.

- SC O... M... SRL:

- factura nr..../...2012, în valoare de ... lei, bază impozabilă, reprezentând „Lucrări conform deviz”, la dosarul cu documentele financiar contabile nu există nici un deviz de lucrări și nici un contract de prestări servicii.

- SC C...-M... A... SRL:

- factura nr..../...2012 în valoare de ... lei, bază impozabilă, reprezentând prestări servicii, fiind încheiat contractul de prestări servicii nr..../...2012, a cărui obiect constă în efectuarea de către prestator de prestări servicii cu utilaje mecanizate de construcții, respectiv escavații. Durata contractului este de 1 lună, respectiv de la 01.11.2012 la 30.11.2012, iar tariful prestației este de ... lei.

În drept, în baza prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care SC T... B... SRL, SC O... M... SRL și SC C...-M... A... SRL se află în imposibilitatea de a efectua efectiv prestarea de servicii către SC X SRL, datorită lipsei de personal precum și a faptului că pentru prestarea de servicii nu au fost prezentate celelalte documente justificative care să ateste că prestația a fost efectuată, precum și necesitatea efectuării acesteia.

În drept sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

coroborate cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.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”.

Totodată, sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

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

coroborat cu pct.22 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 vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar 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 vigoare.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte” , coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență 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 durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele aspecte:

Referitor la relația contractuală cu SC T... B... SRL, conform situației de plată aferentă contractului nr.../...2012 la „*alte cheltuieli directe*” sunt evidențiate salarii în sumă de .../...2012 și cheltuieli cu salariile în sumă de ... lei. De asemenea conform situației de plată aferentă contractului nr.../...2013 la „*alte cheltuieli directe*” sunt evidențiate salarii în sumă de ... lei și cheltuieli cu salariile în sumă de ... lei.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC T... B... SRL a fost radiată din data de 06.01.2016 și nu mai era subiect al raportului juridic fiscal, din informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- tranzacțiile derulate între cele două societăți au fost declarate atât în deconturile de TVA cât și în declarația informativă cod 394.
- conform aplicației Revisal în luna iulie 2012, societatea a avut un singur angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, acesta fiind angajat ca și conducător întreprindere mică - patron în construcții - conform Codului ocupațiilor din România-132315, iar potrivit Declarației 112 aferente perioadei verificate, societatea T... B... SRL a avut 1 angajat, respectiv L... F... CNP...- conducător întreprindere mică patron în construcții cu un salariu de ... lei.
- conform aplicației Revisal în lunile iulie și august 2013, societatea a avut 6 angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, aceștia fiind angajați în perioada 26.04.2013 – 20.08.2013, cu timp parțial de lucru (2 ore). Funcțiile în care au fost angajați fiind de muncitori necalificați la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie. De asemenea societatea a mai avut un anagajat cu contract individual de muncă pe perioadă determinată în funcția de conducător întreprindere mică – patron în construcții.
- conform Declarației 112 depusă pentru luna iulie 2013 aferente perioadei verificate, societatea T... B... SRL a avut 6 angajați, pentru care a declarat impozite și contribuții aferente salariilor în sumă de ... lei. În perioada septembrie – decembrie 2013 societatea a avut doar un singur angajat cu contract individual de muncă pe perioadă determinată în funcția de conducător întreprindere mică – patron în construcții;
- pentru anul 2013 SC T... B... SRL nu a depus bilanț contabil.

În aceste condiții, rezultă că SC T... B... SRL este în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractele menționate mai sus pentru SC X SRL, datorită numărului mic de angajați, fapt pentru care există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiile derulate între cele două societăți.

Referitor la relația contractuală cu SC O... M... SRL, precizăm faptul că la dosarul cu documentele financiar contabile nu există nici un deviz de lucrări și nici un contract de prestări servicii.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC O... M... SRL este inactivă, din informațiile existente în baza de date ANAF, rezultă următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a depus decont de TVA prin care a declarat TVA colectată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 – 4.166 lei aferentă unei baze impozabile de ... lei;

- conform aplicației Revisal în luna iulie 2012, societatea a avut un singur angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, acesta fiind angajat ca agent comercial – conform Codului ocupațiilor din România – 332401;
- conform bilanțului contabil depus pentru anul 2012 obiectul de activitate al societății a fost comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule.

Referitor la relația contractuală cu SC C...-M... A... SRL precizăm faptul că potrivit contractului obligațiile prestatorului constau în punerea la dispoziție într-o stare corespunzătoare, să asigure folosința utilajului pus la dispoziție pe toată durata contractului, să remedieze eventualele defecțiuni apărute în timpul exploatării utilajului. Beneficiarul are obligația de a asigura combustibilul necesar prestațiilor, să asigure paza utilajului și este răspunzător pe perioada contractului de lucrările executate la dispoziția lui. Pentru prestarea efectuată de către SC C...-M... A... SRL, societatea nu a prezentat decât contractul nr.../...2012, fără a prezenta celelalte documente care să ateste că prestația a fost efectuată, precum și necesitatea efectuării acesteia.

Față de aspectele menționate mai sus, trebuie reținut astfel caracterul pur formal și pro-causa al situațiilor de plată, devize – finisaje și proceselor-verbale de recepție la terminarea lucrărilor prezentate, având în vedere că petenta nu a putut justifica cum a fost posibilă terminarea unor servicii de lucrări de construcții și prestări de servicii datorită numărului mic de angajați ai prestatorului, nejustificându-se astfel prestarea efectivă a acestora.

Față de prevederile mai sus menționate, se reține că prin Codul fiscal se prevede doar cu titlu de exemplu documentele care justifică prestarea efectivă a serviciilor pe teritoriul României, însă acestea se completează prin orice alte documente justificative în funcție de serviciul prestat. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate 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 mare diversitate 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.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

În concluzie, având în vedere că deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit este condiționată de existența documentelor justificative la bază, care să facă dovada efectuării operațiunilor așa cum prevede Codul fiscal la art.21 alin.(4) lit.m), coroborate cu pct.48 din HG 44/2004 – Norme metodologice de aplicare a codului fiscal.

De asemenea trebuie reținut și faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, nu sunt de natură a proba că cheltuielile privind achizițiile de servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, fapt pentru care se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal și majorarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei).

III.1.5. Referitor la cheltuielile privind achizițiile de bunuri în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli de achiziție de bunuri și servicii, în condițiile în care petenta nu a făcut dovada faptului bunurile și serviciile au fost achiziționate în vederea utilizării în folosul operațiunilor societății și petenta nu au depus documente justificative din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, SC X SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în perioada 2011-2013, cheltuieli cu achiziționarea de produse, servicii de execuție lucrări construcții și prestări servicii, facturate de:

- SC T... C... I... E... SRL, prin factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei, reprezentând „*lucrări pe ... conform contractului*”; Contractul de execuție de lucrări nr.../...2012. Obiectul contractului este vag precizat și constă în „*Lucrări de construcții*”, nefiind precizată clar locația obiectivului realizat, denumirea construcției, beneficiarul final al lucrării sau orice alt element care să identifice obiectivul ce trebuie construit. Conform contractului, executantul respectiv SC T... C... I... E... SRL se obligă să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Conform clauzelor contractuale perioada de execuție a lucrărilor este de 3 luni;

- SC V SRL în anul 2012, printr-un număr de 78 de facturi în valoare totală de ... lei, aferente unor materiale de construcții (coturi, teu, reducții, piulițe, bană izolatoare, plasă sudată, disc abraziv, electrozi, rigips, bca zidărie, gard bordurat), lemn și tâmplărie pvc. Pentru produsele achiziționate au fost întocmite note de recepție și constatare de diferențe, note întocmite cu aceeași dată cu care sunt întocmite și facturile aferente. Ca și document de ieșire din gestiune sunt întocmite bonuri de consum care de regulă au aceeași dată cu data facturilor.

- SC V SRL în anul 2013, printr-un număr de 22 de facturi, în valoare totală de ... lei, aferente unor materiale de construcții (coturi, teu, reducții, piulițe, bană izolatoare, plasă sudată, disc abraziv, electrozi, rigips, bca zidărie, gard bordurat), lemn și

tâmplărie pvc. Pentru produsele achiziționate au fost întocmite note de recepție și constatare de diferențe, note întocmite cu aceeași dată cu care sunt întocmite și facturile aferente. Ca și document de ieșire din gestiune sunt întocmite bonuri de consum care de regulă au aceeași dată cu data facturilor.

- SC V... C... SRL prin factura nr. .../...2013, în valoare totală de ... lei. Societatea înregistrează în contabilitate în contul 3021 „Materiale consumabile” și concomitent în contul 6021 „Cheltuieli privind materialele consumabile” suma de ... lei, reprezentând materiale de construcții și transport. Pe factura la rubrica „Denumirea produselor” apare menționat *„Transport cu cifă 1170 km și 3 poziții cu diverse sortimente de beton: B150 - 16, B200 – 16, B250-16 în diverse cantități: 27 mc, 89,50 mc și 262 mc.”*;

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli și s-a procedat la majorarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

Conform prevederilor legale de mai sus sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

Față de prevederile mai sus menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor.

Potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(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.”

În concluzie, având în vedere că deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit este condiționată de existența documentelor justificative la bază

care să facă dovada efectuării operațiunilor așa cum prevede Codul fiscal la art.21 alin.(4) lit.f).

Astfel, Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei, dobândind astfel calitatea de document justificativ și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Referitor la relația contractuală cu SC T... C... I... E... SRL, menționăm faptul că din verificarea documentelor puse la dispoziția nu au fost identificate documente justificative ca de exemplu: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care să reiasă execuția efectivă a lucrării facturate. Factura menționată mai sus este înregistrată în contabilitate, în jurnalul pentru cumpărări și în registrul jurnal la poziția nr.39 și 40, operațiunea contabilă fiind 628 – 401 și 4426 – 401. Achiziția a fost evidențiată în Declarația 394 și în decontul de TVA. Au fost identificate listele cu cantitățile de lucrări/devize ofertă anexate la contractul nr..../...2012, care se referă la următoarele categorii de lucrări: instalații electrice curenți tari; canale de aer și accesorii; arhitectură; conducte și accesorii; instalații sanitare interioare; rețea extindere canalizare și apă în incintă; canale exterioare – canivouri; plan general.

De asemenea, menționăm faptul că în data de 25.06.2015, inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ... au efectuat un control curent la SC T... C... I... E... SRL ... fiind încheiat Procesul verbal nr..../...2015. Prin actul de control menționat mai sus se constată că SC T... C... I... E... SRL a avut încheiat cu SC X SRL contractul de execuție de lucrări nr..../...2012 și a emis către acesta factura nr. ... în valoare de ... lei. De asemenea au fost identificate și listele cu cantitățile de lucrări anexate la contractul încheiat între cele două societăți, dar s-a constatat că SC T... C... I... E... SRL nu a achiziționat materialele de construcție menționate în listele cu cantitățile de lucrări devize/ofertă, contractul dintre părți fiind încheiat incomplet, nu au fost identificate situații de plată și nici proces verbal de recepție care să ateste execuția lucrărilor.

La contractele de execuție lucrări nu au putut fi identificate documente din care să rezulte specificațiile tehnice ale lucrărilor ce trebuiau executate, nu au fost identificate planșe, schițe din care să rezulte locațiile exacte, necesarul de materiale, calitatea și cantitatea acestora.

Singurele documente justificative încheiate ca și anexe la contracte sunt fie devize ofertă, fie devize de plată a unor lucrări, fără ca lucrările prevăzute în respectivele devize să poată fi corelate cu o documentație tehnică de specialitate, să poată fi identificată locația exactă a lucrărilor, specificația calității materialelor folosite, etc. De asemenea nu s-au putut identifica documente justificative cum ar fi procese verbale de execuție, procese verbale de recepție parțială și/ori finală, în general orice fel de document semnat de părțile contractante din care să rezulte faptul că lucrările au fost executate în conformitate cu cerințele și specificațiile tehnice, la nivelul de calitate cerut.

Referitor la relația contractuală din anii 2012 și 2013 cu SC V SRL, s-a constatat că nu s-au putut identifica documente justificative din care să rezulte necesitatea folosirii lor și nici nu s-a putut stabili locația unde au fost folosite și nici scopul pentru care au

fost folosite. Achizițiile de materiale facturate de SC V SRL au fost înregistrate în contabilitatea societății X SRL, dar documentele justificative întocmite pentru folosirea acestor materiale cuprind doar informații generale fără a putea fi identificată locația unde au fost folosite și scopul folosirii lor. Din documentele analizate nu s-a putut stabili cu exactitate locația unde au fost folosite aceste materiale și conform cărui contract. Nu au fost identificate fișe de magazie sau alte documente de evidență primară referitoare la aceste materiale. Din verificarea bazei de date disponibilă pe portalul ANAF – Info PC – pregătirea controlului, s-a constatat că SC V SRL nu are declarate puncte de lucru, filiale sau sucursale.

La modul cum au fost întocmite, atât documentele privind darea în consum/folosirea materialelor aprovizionate de la V SRL, cât și anexele cu privire la materialele folosite în executarea contractelor, nu se poate stabili cu exactitate unde au fost folosite aceste materiale și conform cărui contract. Din documentele analizate nu s-a putut stabili cu exactitate locația unde au fost folosite aceste materiale și conform cărui contract.

Referitor la relația contractuală cu SC V... C... SRL, din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate documente justificative din care să rezulte locațiile unde au fost livrate efectiv betoanele și lucrările la care au fost folosite. Nu s-au identificat documente justificative din care să rezulte faptul că, respectivele cantități de betoane au fost folosite la una sau mai multe lucrări. Mai mult decât atât aferent perioadei nu s-au găsit documente justificative din care să rezulte folosirea cantităților menționate pe factura și documente din care să rezulte ziua când au fost transportate, cantitatea, locația de încărcare și de descărcare a betoanelor transportate.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*”

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

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, nu sunt de natură a proba că cheltuiala în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) reprezentând cheltuieli de achiziție de bunuri și servicii a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, fapt pentru care se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la majorarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

În consecință, având în vedere cele menționate la pct. III.1.1. - III.1.5. din prezenta, prin care au fost menținute ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor analizate, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au majorat baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe profit cu aceste cheltuieli și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza 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 căror:

“*Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

III.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar:

III.2.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unei facturi care a fost stornată, cauza

supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factura primită de la furnizor, în condițiile în care această factură a fost stornată, iar petenta nu a înregistrat deloc în evidența contabilă factura de stornare.

În fapt, în urma inspecției fiscale, s-a constatat că în luna iunie 2012, SC M... T... SRL, emite către SC X SRL factura nr..../...2012, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de...lei, reprezentând „efectuat lucrări conform anexei”. Factura a fost înregistrată în contabilitate în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” și 4426 „TVA deductibilă”.

Menționăm faptul că SC M... T... SRL a fost supus inspecției fiscale pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, fiind încheiat raport de inspecție fiscală prin care organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că SC M... T... SRL a emis către SC X SRL factura nr..../...2012, în valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, prin care a stornat factura nr..../...2012. Precizăm faptul că SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare menționată mai sus, și prin urmare nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de...TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

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

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

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

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

Potrivit prevederilor art.125¹ *“Semnificația unor termeni și expresii”* alin.(1) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”,

coroborate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.29 și pct.30 din același act normativ, care stipulează:

Pct.29 *“taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;*

pct.30 *“taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art.145 alin.(2) - (4);”*.

În drept, potrivit art. 138 și art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 138 . - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; (...).”

„Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d)”.

Cu privire la ajustarea bazei impozabile pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.

Conform prevederilor legale, furnizorii sunt obligați să includă în baza impozabilă a TVA numai ceea ce reprezintă contrapartida obținută pentru bunurile livrate ori serviciile prestate, iar în cazul în care au încasat avansuri ori operațiunile au fost anulate, total sau parțial, prin acord scrisori ca urmare a unei hotărâri judecătorești, procedează la regularizarea acestora prin stornare. La rândul lor,

beneficiarii își pot deduce TVA aferentă achizițiilor numai dacă sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce implică TVA să corespundă unor operațiuni concrete, efective, iar în situația în care și-au dedus inițial taxa pentru operațiuni anulate, total sau parțial, prin acord scris ori ca urmare a unei hotărâri judecătorești, sunt obligați să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial. Prin urmare, obligației furnizorului de a transmite clienților facturile de stornare îi corespunde obligația clienților de a proceda la ajustarea TVA dedusă inițial în baza facturilor de stornare primite întrucât numai în acest fel se asigură respectarea principiului neutralității TVA, colectarea corectă a TVA la bugetul de stat și prevenirea fraudei.

În conformitate cu dispozițiile legale antecitate ajustarea bazei impozabile a prestărilor de servicii poate fi efectuată în măsura în care operațiunea este anulată înainte de prestarea serviciilor ori contractul încheiat de prestator cu beneficiarul este anulat pe baza unui acord scris între părți, în ambele situații factura de stornare, prin care baza impozabilă facturată inițial se diminuează, se transmite beneficiarului. Se reține astfel și aspectul că ajustarea bazei impozabile ar fi fost posibilă numai în situația în care ar fi fost de servicii neprestate, or, în speță, se stornează factura nr.../...2012 reprezentând „efectuat lucrări conform anexei”, fiind vorba de servicii efectiv prestate, pentru care ajustarea nu era posibilă, nemaifiind posibilă restituirea unui serviciu deja prestat, așa cum ar putea fi posibil în cazul unei livrări de bunuri, care puteau face obiectul unui retur.

Rezultă că societatea contestatoare nu a făcut dovada respectării reglementărilor fiscale cu privire la înregistrarea facturii de stornare, organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acceptat la deducere suma de...lei reprezentând TVA din factura stornată, motiv pentru care se vor aplica prevederile 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.”,

și în consecință, **se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la suma de...lei reprezentând TVA.**

III.2.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unei facturi de cazare, cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că serviciile au legătură cu activitatea economică a societății și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în luna iulie 2012, societatea deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturii .../...2012, emisă de către SC H... R.. SRL M..., reprezentând „cazare 7 zile”. Întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte dacă persoanele care au fost cazate dețin calitatea de salariat al societății,

rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... nu este dedusă în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

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

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

Potrivit prevederilor legale enunțate, orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factura care să cuprindă toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă numele persoanelor fizice care au beneficiat de serviciile de cazare, iar societatea contestatoare nu a prezentat documente, în timpul controlului sau la dosarul contestației, din care să rezulte calitatea în firma a acestor persoane respectiv salariat (ordin de deplasare, deconturi de cheltuieli, contract de muncă, stat de plată) administrator, director în baza unui contract de mandat sau persoane fizice rezidente, detașate, în baza unui contract prin care societatea se obligă să suporte aceste cheltuieli, alte contracte, etc.

Astfel se reține că societatea nu deține documente care să dovedească că serviciile de cazare achiziționate au fost destinate desfășurării activității societății și realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile, se vor aplica prevederile 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 căror:

“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.”,

și în consecință, **se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de cazare.**

III.2.3. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli privind achizițiile de lucrări de construcții, prestări servicii, materiale și bunuri, cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste că serviciile au legătură cu activitatea economică a societății și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC X SRL a dedus TVA aferentă unor achiziții de lucrări construcții, prestări servicii, bunuri și materiale, astfel:

1. Petenta a dedus TVA în sumă de ... lei aferent următoarelor facturi fiscale emise de SC T... B... SRL:

- factura nr.../...2012 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând lucrări și servicii;
- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții;
- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții;
- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând execuție lucrări construcții;
- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, reprezentând executare lucrări de construcții.

2. Petenta în calitate de beneficiar a încheiat cu SC T... C... I... E... SRL, în calitate de executant, contractul de execuție de lucrări nr.../...2012. Obiectul contractului este vag precizat și constă în „Lucrări de construcții”, nefiind precizată clar locația obiectivului realizat, denumirea construcției, beneficiarul final al lucrării sau orice alt element care să identifice obiectivul ce trebuie construit. Conform contractului, executantul respectiv SC T... C... I... E... SRL se obligă să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație. Conform clauzelor contractuale perioada de execuție a lucrărilor este de 3 luni. În acest sens SC T... C... I... E... SRL emite către SC X SRL, factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând „*lucrări pe ... conform contractului*”. Au fost identificate listele cu cantitățile de lucrări/devize ofertă anexate la contractul nr.../...2012, care se referă la următoarele categorii de lucrări: instalații electrice curenți tari, canale de aer și accesorii, arhitectură, conducte și accesorii, instalații sanitare interioare, rețea extindere canalizare și apă în incintă, canale exterioare – canivouri, plan general;

3. În luna iulie 2012, petenta deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturii .../...2012, emisă de către SC O... M... SRL B..., reprezentând „Lucrări conform deviz”. Precizăm faptul că la dosarul cu documentele financiar contabile nu există nici un deviz de lucrări și nici un contract de prestări servicii.

4. În luna decembrie 2012, petenta deduce TVA în sumă de ... lei, aferent facturii fiscale nr....../...2012 emisă de către SC C...-M... A... SRL, reprezentând prestări servicii. În vederea justificării prestării de servicii SC X SRL a prezentat Contractul de prestări servicii nr....../...2012, încheiat între SC C...-M... A... SRL ... în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar a cărui obiect constă în efectuarea de către prestator de prestări servicii cu utilaje mecanizate de construcții, respectiv escavații. Durata contractului este de 1 lună, respectiv de la 01.11.2012 la 30.11.2012, iar tariful prestației este de ... lei. Conform contractului obligațiile prestatorului constau în punerea la dispoziție într-o stare corespunzătoare, să asigure folosința utilajului pus la dispoziție pe toată durata contractului, să remedieze eventualele defecțiuni apărute în timpul exploatării utilajului. Beneficiarul are obligația de a asigura combustibilul necesar prestațiilor, să asigure paza utilajului și este răspunzător pe perioada contractului de lucrările executate la dispoziția lui.

5. În luna ianuarie 2014, petenta deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr....../...2014 emisă de către SC V SRL, reprezentând contravaloare lucrări conform situației de plată.

6. În lunile martie și august 2014, petenta deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă următoarelor facturi, emise de către SC D... C... SRL:

- factura nr....../...2014 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări de construcții – amenajări interioare;

- factura/...2014 în valoare totală de ... lei, reprezentând lucrări construcții.

Pentru factura întocmită în luna martie 2014, societatea nu a prezentat nici un document din care să rezulte prestația efectuată, iar pentru factura întocmită în luna august 2014 a prezentat Contractul de execuție de lucrări nr....../...2014, încheiat între SC D... C... SRL în calitate de executant și SC X

SRL în calitate de beneficiar. Obiectul contractului constă în execuție de lucrări la teren de sport în Comuna Luncoiu de Jos, iar durata contractului este de 4 luni. Conform contractului, executantul se obligă să asigure execuția lucrărilor, calitatea și durata prevăzută în ofertă, să procure materialele și echipamentele prevăzute în documentație, să negocieze cu beneficiarul eventualele lucrări suplimentare și să solicite beneficiarului comisie de recepție înainte de întocmirea situațiilor de lucrări. Valoarea contractului este de ... lei.

7. În luna iulie 2015 societatea deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr....../...2015, emisă de către SC N... S... SRL, reprezentând „executat zid de sprijin conform contract nr....../...2014. Conform contractului menționat în factură obiectul acestuia constă în „lucrări de îmbunătățire rețele drumuri”. Contractul a fost încheiat în data de 01.10.2014 și are valabilitate de de 4 luni.

8. În anii 2012 și 2013, petenta a achiziționat diferite materiale de la SC V SRL în valoare totală de ... lei, aferent cărora a dedus TVA în sumă de ... lei. Menționăm faptul că, așa cum au precizat și la capitolul privind impozitul pe profit, din documentele analizate rezultă că tranzacțiile derulate cu SC V SRL, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond în sensul că facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

9. În luna august 2013 petenta a dedus TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii .../...2013, emisă de către SC V... C... SRL, reprezentând materiale de construcții și transport. Pe factura menționată mai sus apare menționat: „Transport cu cifă 1170 km și 3 poziții cu diverse sortimente de beton: B150 - 16, B200 – 16, B250 - 16 în diverse cantități: 27 mc, 89,50 mc și 262 mc.” Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate documente justificative din care să rezulte locul, când au fost livrate efectiv betoanele, locațiilor de livrare și lucrările la care au fost folosite.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

“Art. 145 – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

coroborate cu dispozițiile pct.45 alin.(4) și pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

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

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

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma TVA aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal.

[...]

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155(...).”

Mai mult, având în vedere cele arătate mai sus, potrivit prevederilor CAP.VI Faptul generator și exigibilitatea TVA, art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și alin.(7) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se arată:

„ART. 134 (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

ART. 134¹ (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Astfel se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele aspecte :

- Referitor la relația contractuală cu SC T... B... SRL, pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC T... B... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, din informațiile existente în baza de date ANAF, au rezultat următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a depus deconturi de TVA și declarații informative cod 394;

- din analiza declarațiilor 112 depuse de către societatea T... B... SRL, precum și din informațiile obținute din baza de date ANAF – aplicația Revisal, rezultă că în perioadele în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți SC T... B... SRL a avut în medie 4 angajați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, cu timp parțial de lucru (2 ore pe zi) aceștia fiind angajați în funcțiile de muncitori necalificați la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie și un angajat cu contract individual de muncă pe perioadă determinată acesta fiind angajat ca și conducător întreprindere mică – patron în construcții;

- în aceste condiții rezultă că SC T... B... SRL este în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractele de mai sus, datorită numărului mic de angajați, fapt pentru care există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate între cele două societăți.

Societatea, persoana impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea;

- Referitor la relația contractuală cu SC T... C... I... E... SRL, menționăm faptul că în data de 25.06.2015, inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală ... au efectuat un control curent la SC T... C... I... E... SRL ... , fiind încheiat Procesul verbal nr..../...2015. Prin actul de control se constată că SC T... C... I... E... SRL a avut încheiat cu SC X SRL contractul de execuție de lucrări nr..../...2012 și a emis către acesta factura nr. ... în valoare de ... lei. De asemenea au fost identificate și listele cu cantitățile de lucrări anexate la contractul încheiat între cele două societăți, dar s-a constatat că SC T... C... I... E... SRL nu a achiziționat materialele de construcție menționate în listele cu cantitățile de lucrări devize/ofertă, contractul dintre părți fiind încheiat incomplet, nu au fost identificate situații de plată și nici proces verbal de recepție care să ateste execuția lucrărilor.

La contractele de execuție lucrări nu au putut fi identificate documente din care să rezulte specificațiile tehnice ale lucrărilor ce trebuiau executate, nu au fost identificate planșe, schițe din care să rezulte locațiile exacte, necesarul de materiale,

calitatea și cantitatea acestora. Singurele documente justificative încheiate ca și anexe la contracte sunt fie devize ofertă, fie devize de plată a unor lucrări, fără ca lucrările prevăzute în respectivele devize să poată fi corelate cu o documentație tehnică de specialitate, să poată fi identificată locația exactă a lucrărilor, specificația calității materialelor folosite, etc. De asemenea nu s-au putut identifica documente justificative cum ar fi procese verbale de execuție, procese verbale de recepție parțială și/ori finală, în general orice fel de document semnat de părțile contractante din care să rezulte faptul că lucrările au fost executate în conformitate cu cerințele și specificațiile tehnice, la nivelul de calitate cerut. Societatea, persoana impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

De asemenea în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că: *“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”*.

În concluzie, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri sau servicii este condiționată de destinația bunurilor sau serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii;

- Referitor la relația contractuală cu SC O... M... SRL, menționăm faptul că pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC O... M... SRL este inactivă, s-au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți societatea a decontat TVA prin care a declarat TVA colectată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 – 4.166 lei aferentă unei baze impozabile de ... lei;

- conform aplicației Revisal în luna iulie 2012, societatea a avut un singur angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, acesta fiind angajat ca agent comercial – conform Codului ocupațiilor din România – 332401;

- conform bilanțului contabil decontat pentru anul 2012 obiectul de activitate al societății a fost comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule.

Având în vedere aspectele menționate mai sus s-a apreciat că prestările de servicii nu au putut fi efectiv executate de societatea Offroad Mania SRL. În conformitate cu prevederile legale în vigoare se reține faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri sau servicii este condiționată de destinația bunurilor sau serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Întrucât din documentele analizate rezultă că tranzacțiile derulate cu SC O... M... SRL nu sunt reale, factura înregistrată în contabilitate nu îndeplinește condiția de fond în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, factura respectivă nu are calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrată în evidenta contabilă, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei. Societatea, persoana impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă;

- Referitor la relația contractuală cu SC C...-M... A... SRL, menționăm faptul că pentru prestarea efectuată de către SC C... - M... A... SRL, societatea nu a prezentat decât contractul nr.../...2012, fără a prezenta celelalte documente care să ateste că prestația a fost efectuată precum și necesitatea efectuării acesteia, condiționată de destinația serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii;

- Referitor la relația contractuală cu SC V SRL, menționăm faptul că pentru prestarea efectuată de către SC V SRL, societatea nu a putut dovedi cu documente că prestația a fost efectuată precum și necesitatea efectuării acesteia, condiționată de destinația serviciilor achiziționate, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative (rapoarte de activitate, analize etc.) din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli

efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că serviciile au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Conform datelor disponibile pe portalul ANAF aplicația Solicitare documente din dosarul fiscal - REVISAL s-a constatat că societatea V SRL nu dispune de forță de muncă și nu a avut înregistrați salariați cu contracte individuale de muncă. De asemenea din verificările efectuate a rezultat că SC V SRL nu a avut încheiate contracte de închiriere pentru utilaje și nici nu a deținut în patrimoniu utilaje necesare efectuării lucrărilor;

- Referitor la relația contractuală cu SC D... C... SRL, menționăm faptul că pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC D... C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, din analiza informațiilor existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

- Conform datelor disponibile pe portalul ANAF aplicația Solicitare documente din dosarul fiscal - REVISAL s-a constatat că în luna martie 2014 lună în care au avut loc tranzacții între cele două societăți SC D... C... SRL nu a avut nici un angajat cu contract individual de muncă.

- Pentru prestațiile facturate în luna august 2014, SC D... C... SRL a avut un număr de 4 persoane angajate cu contract individual de muncă dintre care un angajat cu normă întreagă în funcția de manager marketing și 3 angajați cu contract individual de muncă cu timp parțial (2 ore) în funcțiile de muncitori necalificați la demolarea clădirilor, căptușeli zidărie, plăci mozaic, faianță, gresie;

- De asemenea din verificările efectuate a rezultat că SC D... C... SRL nu a deținut în patrimoniu utilaje necesare efectuării lucrărilor;

- Conform datelor raportate de către cele două societăți prin declarația informativă cod 394, rezultă ca SC X SRL a declarat achiziții de la SC D... C... SRL în valoare de ... lei – bază impozabilă și ... lei TVA (contravaloarea facturii din luna august 2014) în timp ce acesta declară livrări către SC X SRL în valoare de ... lei – bază impozabilă și ... lei TVA (contravaloarea facturii emisă în luna martie 2014).

Având în vedere aspectele menționate mai sus rezultă că prestațiile efectuate în luna martie 2014 nu au putut fi efectuate de către societatea D... C... SRL întrucât aceasta este în imposibilitatea fizică de a efectua lucrări de construcții. În ceea ce privesc prestațiile efectuate în luna august 2014 pentru acestea nu au fost prezentate documente justificative (devize de lucrări, situații de plată, procese verbale de recepție,etc) care să ateste că prestația a fost efectiv realizată;

- Referitor la relația contractuală cu SC D... C... SRL, menționăm faptul că din verificarea documentelor nu au fost identificate nici un fel de documente care să ateste (devize de lucrări, situații de lucrări, procese verbale de recepție a lucrării) că prestațiile de servicii au fost efectiv efectuate. De asemenea se reține faptul că în anul 2015 societatea nu a înregistrat venituri din prestări servicii.

În concluzie, față de cele reținute mai sus, trebuie menționat faptul că justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu

privire la scopul unei achiziții, în speță finalizarea investiției și desfășurarea de operațiuni economice.

De asemenea, având în vedere ca începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevazute de lege), a condiției de fond esențiale, respectiv achizițiile pentru care se solicita deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora,

deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

De asemenea trebuie reținut și faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuțerniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului

trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA-ului în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei).

În consecință se vor aplica prevederile 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 căror:

“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.”,

și în consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei).

III.2.5. Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... (... lei + ... lei) aferentă bunurilor lipsă în gestiune, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA stabilită suplimentar prin ajustarea TVA aferentă mărfurilor și materialelor consumabile aflate în stoc scriptic la data de 31 decembrie 2015 sunt asimilate unei lipse de inventar, în condițiile în care societatea nu a prezentat listele de inventariere faptică a stocurilor și nu a adus dovezi și argumente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, la data de 31 decembrie 2015, conform balanței de verificare societatea înregistrează următoarele stocuri scriptice:

- materiale auxiliare (ct.3021) – ... lei
- mărfuri (ct.371) – ... lei

În vederea confirmării soldurilor scriptice din balanța de verificare întocmită la 31 decembrie 2015, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat listele de inventariere faptică a stocurilor de materiale consumabile și mărfuri, iar întrucât societatea nu a întocmit documentele legale prevăzute de legislația în vigoare, mărfurile și materialele consumabile aflate în stoc la data de 31 decembrie 2015 au fost asimilate unei lipse de inventar, iar în conformitate cu prevederile art.148 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, persoanele impozabile trebuie să ajusteze, taxa deductibilă aferentă bunurilor lipsă în gestiune.

Având în vedere cele menționate mai sus, s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor lipsă în gestiune, după cum urmează:

1. Conform evidenței contabile încheiate la 31.12.2015 societatea înregistrează:

1. Total rulaj debitor ct.371 „mărfuri” – ... lei;
2. Total rulaj creditor ct.378 „adaos comercial” – ... lei;
3. Total rulaj creditor ct.4428 „ tva neexigibil” – ... lei;
4. Total valoare ce trebuie ajustată = ... lei;
5. TVA fără drept de deducere în urma ajustării pentru stoc marfă lipsă în gestiune = ... x 24% = ... lei.

2. Conform evidenței contabile încheiate la 31.12.2015 societatea înregistrează în contul 3021 „Materiale auxiliare” suma de ... lei, fapt pentru care s-a procedat la ajustarea taxei aferente acestor materiale ... x 24% =... lei

În drept, în conformitate cu dispozițiile art.148 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 53 alin.(6) lit. d) de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

“Art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

[...] c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.”

“53.[...] (6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

[...]d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv bunurile furate. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”

Din prevederile de mai sus, în cazul unor lipsuri în gestiune rezultă că se anulează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial.

Prin contestație, contestatara nu infirmă existența lipsei în gestiune, iar cu ocazia inspecției fiscale apărarea sa a constat în prezentarea unei liste cu „situația stocurilor la data de 31 decembrie 2015”, fără a avea întocmite liste de inventariere cu stocurile factice la această dată, organele de inspecție fiscală luând notă

explicativă reprezentantului societății, care a precizat faptul că: „că s-au listat stocurile centralizate din calculator și din câte cunosc acestea se află în custodie la SC V... C... SRL nefiind inventariate”.

În concluzie, în urma ajustării, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat că petenta nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... (... lei + ... lei).

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...)

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de

inspecție fiscală cu privire la neadordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... (... lei + ... lei) aferentă bunurilor lipsă în gestiune.

În consecință se vor aplica prevederile 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 cărora:

“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.”,

și în consecință, **se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de ... (... lei + ... lei).**

III.2.6. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... + ... lei) aferentă avansurilor, cauza cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA stabilită suplimentar aferentă facturilor de avansuri, în condițiile în care dacă apar informații că prestarea de servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza, rezultă o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată, societatea neprezentând dovezi și argumente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în luna noiembrie 2012 petenta a dedus TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr..../...2012, emisă de către SC N... S... SRL. Factura menționată mai sus reprezintă „avans”. Până la data efectuării inspecției fiscale SC N... S... nu a emis facturi aferente avansului.

În luna decembrie 2012, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, aferentă facturi nr..../...2012 în valoare totală de ... lei emisă de către SC R... P... SRL, reprezentând avans lucrări. Până la data efectuării inspecției fiscale SC R... P... SRL nu a emis facturi de prestări servicii aferente avansurilor.

În luna octombrie 2014, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei, aferentă facturi nr..../...2014 în valoare totală de ... lei emisă de către SC V SRL, reprezentând contravaloare avans prestări servicii. Nu s-au identificat contracte sau/și orice alt document justificativ prin care să se ateste ori să se justifice avansul primit.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(1), art.145 alin.2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

“Art.145 (2) Orice persoana impozabila are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

“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;”,

coroborate cu prevederile art.126 alin.(1) din același act normativ, care prevede că:

“din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care în sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare al bunurilor sau de prestare al serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127, alin.(1) acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127.alin.2.”

În speță, trebuie invocate prevederile art.134, art. 134¹, art. 134² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

„ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...] ”

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora. ”

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele aspecte :

1. Cu privire la avansurile facturate de către SC N... S... SRL, pentru ca taxa pe valoarea deductibilă să poată deveni exigibilă la momentul avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului. Ulterior, dacă apar indicații că prestarea de servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza apare o modificare a

elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

2. Cu privire la avansurile facturate de către SC R... P... SRL, pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC R... P... SRL este radiată din data de 11.07.2013, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, s-au analizat informațiile fiscale existente în baza de date ANAF, rezultând următoarele:

În urma verificării în baza de date ANAF a modului de declarare a taxei pe valoarea adăugată s-a constatat faptul că SC R... P... SRL nu a declarat prin deconturile de taxa pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada când a avut loc tranzacția, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor facturate către SC X SRL. Prin declarația informativă 394 și prin Decontul de TVA aferentă perioadelor în care au avut loc tranzacțiile între cele două societăți, SC X SRL a declarat tranzacția mai sus menționată, s-a reținut că, pentru a putea fi dedusă TVA aferentă unei achiziții, aceasta trebuie să fie colectată de emitentul facturii și declarată prin declarația fiscală – decontul de TVA, pentru a putea interveni exigibilitate taxei, adică data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită în baza legii să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei. Astfel, în situația în care emitentul facturii nu își îndeplinește obligațiile fiscale declarative, nu se poate vorbi de exigibilitatea taxei, caz în care achizitorul nu își poate deduce TVA.

În concluzie, exigibilitatea taxei înseamnă întocmai obligația depunerii decontului de TVA de către persoanele impozabile care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii și în baza acestei obligații autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata taxei de către persoanele impozabile obligate la plata TVA.

3. Cu privire la avansurile facturate de către SC V SRL, în anul 2014, nu au fost emise de către SC V SRL facturile de prestări servicii până la data efectuării inspecției fiscale. Astfel, pentru ca taxa pe valoarea deductibilă să poată deveni exigibilă la momentul plății avansului este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie la momentul plății avansului. Ulterior, dacă apar indicații că prestarea servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza apare o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

Conform prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul Fiscal, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității acesteia, iar exigibilitatea reprezintă data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei de la persoanele obligate la plata acestei taxe.

Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, însă prin derogare, exigibilitatea intervine la data emiterii unei facturii înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, sau la data la care se încasează avansul (plata parțială).

Dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede alin.(2) al art.145 din Codul fiscal, respectiv achizițiile să fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor

înscrise în contractele încheiate între părți, care să conducă la obținerea de venituri impozabile, și de asemenea, dreptul de deducere a TVA este condiționat de deținerea unei facturi fiscale în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, conform art.146 alin.(1) lit.a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv condiția de a justifica exercitarea acestui drept în baza unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal și condiția ca factura să fie urmată de efectuarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, respectiv pentru obținerea de venituri impozabile, condiții care trebuie îndeplinite inclusiv în cazul facturilor de avansuri emise de furnizori.

Deci, deducerea TVA din facturile de avans implică automat efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii înscrise în contractele încheiate între părți.

În cazul de față, pentru ca societatea comercială contestatoare să aibă drept de deducere a TVA pentru facturile de avansuri, prezentate mai sus, trebuie să dovedească faptul că, ulterior avansurilor, societățile comerciale furnizoare au prestat pentru această societate beneficiară serviciile menționate în contractele încheiate între părți, deci faptul că avansurile sau finalizat printr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Însă, această condiție nu a fost îndeplinită, întrucât facturile de avansuri nu au fost urmate de prestarea serviciilor contractate, servicii care să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare.

Drept urmare, chiar dacă societatea comercială contestatoare a prezentat facturi de avansuri emise de furnizori în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, totuși nu a îndeplinit și condiția privind deductibilitatea TVA prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv avansurile să fie destinate operațiunilor taxabile.

Ulterior, dacă apar indicații că prestarea de servicii pentru care s-a plătit un avans nu se va realiza, rezultă clar că emiterea facturilor de avansuri a fost realizată doar pentru ca societatea contestatoare să beneficieze (eronat) de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi, rezultând o modificare a elementelor luate în considerare pentru determinarea cuantumului deducerii TVA inițiale și astfel deducerea trebuie diminuată.

Întrucât achizițiile de servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile, astfel că, prin emiterea facturilor de avansuri, nu s-a urmărit realizarea unui scop economic al tranzacțiilor, întrucât operațiunile nu s-au finalizat printr-o prestare de servicii.

Astfel, nefiind îndeplinită una din condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, respectiv achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile, condiție prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (... lei + ... + ... lei) înscrisă în facturile de avansuri.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de

probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei (... lei + ... + ... lei) aferentă avansurilor.

În consecință se vor aplica prevederile 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 căror:

“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.”,

și în consecință, **se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de ... lei (... lei + ... + ... lei).**

În consecință, având în vedere cele menționate la pct. III.2.1. - III.2.6. din prezenta, prin care au fost menținute ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suplimentar TVA în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza 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 cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la invocarea jurisprudenței Curții Europene de Justiție, prin care petenta face trimitere la:

- Decizia emisă în data de 9 iunie 2011 de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estacios de Servicio SA, în care se arată în principal că TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de către autoritățile fiscale, iar în cazul în care s-a încasat o contrapartidă în mod real, chiar dacă aceasta este vadit mai mică decât prețul pieței, respectiv mai mică sau mai mare decât costurile suportate este fără relevanță, ..., tranzacțiile respective reprezentând tranzacții cu titlu oneros.

- Hotărârea CEJ în cazul C-354/03, C-355/03 și C-484/03, din data de 12.01.2006, în care se arată în principal că dreptul de a deduce TVA-ul al unui contribuabil care efectuează (astfel) de tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare din care aceste tranzacții fac parte, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară acesteia, este viciată de o fraudă aferentă plății TVA, atunci când contribuabilul nu are cunoștință și nici nu dispune de mijloace de a avea cunoștință;

- Hotărârea CEJ din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14, în legătură cu refuzul Camerei Fiscale din Lodz de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru unele operațiuni considerate suspecte.

- Cauza C-95/07 ECOTRADE SpA, cu privire la dreptul de deducere al TVA că dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atâta vreme cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate, măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA;

- Cauza C-354/03 OPTIGEN, a statuat că este contrar legislației europene ca organele fiscale să judece o operațiune efectuată de o persoană impozabilă luând în considerare intenția unei alte persoane decât cea în discuție, fiecare operațiune trebuie privită separat, și nu prin prisma întregului lanț din care face parte, dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunostință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă;

- Cauzele C-439/04 - Axei Kittel, C-440/04 - Recolta Recycling, C-354-Optigen, C-409/04 - Téleos PLC, C-355/03 - Fulcrum, C-434/03 - Bond House, susținând că jurisprudența recentă a Curții Europene de Justiție întărește opinia că statelor membre nu le este permis să excludă dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru achiziții de bunuri sau servicii folosite în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA și sunt evidențiate prin facturi emise conform criteriilor de formă impuse de directivă;

- Cauzele C-438/09 Dankowski, C 324/11 Gabor Toth, în cazul achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi restricționarea dreptului de deducere a TVA reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite;

- Cauza C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, prin care CEJ a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii;

- Cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 (Mahagében și Dávid) se reține în mod limpede faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care trebuie avute în vedere următoarele:

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

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

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

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

- în ceea ce privește cauzele din jurisprudența CEJ invocate de societate, acestea nu pot fi luate în considerare în cauza dedusă judecării, întrucât chiar potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) se reține că orice care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită. În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011 în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011:

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011:

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

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

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

- mai mult, cu privire la invocarea Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-277/14, se reține că în speța de față supusă soluționării, furnizorul nu se află în situația de a nu-și fi îndeplinit obligația de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă iar, motivul pentru care societatea nu beneficiază de dreptul de deducere nu este datorită faptului că, furnizorul este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, așa cum este stipulat în jurisprudența mai sus menționată.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, respectiv achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Nu poate fi reținută nici motivația că, dispozițiile legale sunt în contradicție cu legislația U.E. în vigoare, în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere.

În timp ce, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul Codului fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute de Codul fiscal. Ori, petenta nu a prezentat documente care să califice achizițiile ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și susceptibilă de a da dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Mai mult, se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speța, legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, atât pentru furnizor/prestator cât și pentru beneficiar, tratamentul fiscal din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată aplicabil în cazul contractelor pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în cazul în care au fost emise facturi în avans respectiv, în cazul regularizării facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri și obligația beneficiarilor să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme

juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

Referitor la invocarea Hotărârilor instanțelor naționale, prin care petenta face trimitere la jurisprudența națională:

- Decizia penală nr. 193/A/2015 din 19 februarie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 7638/97/2013: *“nu s-a probat fără dubiu ca inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale. Curtea reține că utilizarea de furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală... Principiul neutralității TVA-ului al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun deducerea taxei pe valoarea adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă cerințe de formă nu au fost respectate...”*;

- Decizia nr. 2039/2015 din 08 iunie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 5012/97/2013: *“facturile în temeiul cărora reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere sunt anterioare declarării ca inactiv, ..., nu poate fi antrenată răspunderea fiscală a reclamantei în sensul pierderii dreptului de deducere...”*;

- Decizia nr. 4412/2012 din 30 octombrie 2012 a ÎCCJ: *“Litigiul a avut ca obiect anularea unei decizii de impunere prin care organele fiscale au negat dreptul de deducere a TVA invocând faptul că avizele de însoțire a mărfii și celelalte documente justificative nu conțin toate elementele formale și de asemenea facturile fiscale tipizate nu ar fi completate cu toate informațiile prevăzute de respectivul formular de factură, deși aceste informații nu se regăsesc printre elementele prevăzute de art. 155 Cod fiscal. Respinge ca nefondat recursul declar de ANAF, ca nefondat.”*

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în speță trebuie menționată Decizia nr. 398 din 16.02.2016 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care se reține:
“Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art. 488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept; verificând acest aspect, constată următoarele:

Potrivit art. 145 al. 2 lit. a Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar potrivit art. 146 al. 1 lit. a din același Cod, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5 Cod fiscal.

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

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

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

În consecință, având în vedere cele menționate la pct. III.1. - III.2. din prezenta, în baza 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 cărora:

“*Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

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. Respingerea ca fără obiect a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016 pentru capătul de cerere privind nelegalitatea și netemeinicii obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la

persoane juridice emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2016, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală,

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 Curtea de Apel Timișoara sau Curtea de Apel Alba Iulia, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...