



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, București,

CP 050741

Tel: +021 319 97 54

Fax: +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA NR. 83 / 2017

privind soluționarea contestației depusă de

.X. S.A înregistrată la Direcția generală de soluționare
a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare
Fiscală sub nr. A_SLP 189/26.01.2017

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. BCG_AIF .X./17.01.2017 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 189/26.01.2017, asupra contestației formulată de .X. SA, cu sediul în oraș .X., str..X., jud. .X., înregistrată la ONRC sub nr..X./2010, CUI .X..

.X. SA contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC .X./14.11.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată,
- .X. lei impozit pe profit.

În raport de data comunicării actului administrativ contestat, respectiv 29.11.2016, potrivit confirmării de primire poștale, anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr.BCG_AIF .X./04.01.2017, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- BC .X./14.11.2016, societatea susține următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Societatea invocă excepția necompetenței materiale a Administrației Județene a Finanțelor Publice .X.- Activitatea de Inspecție Fiscală pentru efectuarea inspecției fiscale desfășurată în perioada 24.05.2016-02.11.2016.

Contestatară susține că art.1 alin.(1) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3649/2015 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii, prevede că începând cu data de 1 februarie 2016 organele fiscale competente pentru administrarea contribuabililor mijlocii sunt administrațiile constituite la nivelul direcțiilor regionale ale finanțelor publice sau Administrația fiscală pentru contribuabilii mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. , după caz. Astfel, potrivit prevederilor art.30 alin.(1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal care deținea competența de verificare era Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., iar desemnarea echipei de inspecție fiscală și emiterea unor ordine de serviciu trebuia efectuată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., având în vedere că la societate nu era începută nicio inspecție fiscală, neexistând niciun motiv derogatoriu care să determine excepția prevăzută de art.2 alin.(2) din Ordinul 767/2016.

Mai mult, contestatară susține că nu a fost respectată procedura necesară în situația de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală așa cum este prevăzută de Ordinul nr.23 din data de 13.01.2014 emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, privind modificarea Ordinului nr.364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală.

De asemenea, societatea susține că în delegarea de competență nu sunt menționate datele privind perioada de verificat pentru fiecare obligație fiscală care face obiectul inspecției fiscale, astfel având în vedere lipsa acestei proceduri nu se poate verifica respectarea prevederilor art.118 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

În argumentarea punctului de vedere, societatea invocă și Instrucțiunile de finalizare a acțiunii de inspecție fiscală la contribuabilii mijlocii nr. A-RFC .X./27.01.2016, emise de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală.

Având în vedere argumentele prezentate, societatea susține că potrivit art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, actul administrativ fiscal întocmit este nul, fiind emis de un organ de inspecție fiscală necompetent.

2. Societatea invocă excepția lipsei audierii contribuabilului și astfel nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Societatea susține că potrivit art.9 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală avea obligația de a înștiința contribuabilul a doua oară pentru prezență în vederea audierii.

Totodată, contestatara susține că *Circulara nr..X. din 21.01.2016* emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală stabilește clarificări referitoare la prevederile art.46 din Legea nr.207/2015 privind „*Conținutul și Motivarea actului administrativ fiscal*”, iar dreptul de a fi audiat este distinct și vizează o altă dată decât dreptul contribuabilului de a fi informat, respectiv exprimarea punctului de vedere prevăzute la art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea invocă și instituția analogiei, motivată și raportată și la dispozițiile art.26 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia este nulă decizia de atragere a răspunderii solidare emisă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea.

3. Decizia de impunere contestată este nelegală, fiind afectată de o cauză de nulitate absolută și din perspectiva art.46 coroborat cu art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia actul administrativ este nul dacă nu are determinat obiectul și motivele de fapt.

Societatea susține că starea de fapt fiscală și reală nu a fost determinată în mod corect de organul fiscal și astfel decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt afectate de o gravă și evidentă eroare. În mod nefondat organele de inspecție fiscală au reținut o altă situație de fapt, în sensul că persoanele juridice ale facturilor centralizate în „*Situația cuprinzând facturile de la .X. SRL prezentate inspecției fiscale în data de 02.11.2016 de reprezentantul legal al SC .X. SA*” sunt .X. SRL, .X. SA și .X. SRL. Astfel, prin neluarea în considerare a facturilor emise în realitate de .X. SRL, prin raportare la art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală nu sunt corect, real și corespunzător motivate, în sensul de a face referire la o situație reală, susținută de probe reale.

De asemenea, contestatara susține că obiectul actelor administrativ fiscale atacate nu a fost determinat în mod corect și real invocând în acest sens prevederile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, iar documentele justificative care trebuiau luate în considerare sunt facturile emise de furnizorul .X. SRL care constituie documente justificative în conformitate cu reglementările cuprinse în Anexa nr.3- Norme de întocmire și utilizare a facturii – la OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, modificat și completat de Ordinul nr.3420/2009.

Fată de gresita stabilire a stării de fapt fiscale reale, societatea solicită să se refacă controlul și să se anuleze actele administrative emise.

Totodată, contestatara invocă prevederile art.3 alin.2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile art.196 alin.1 din Codul de procedură civilă.

B. ASPECTE DE FOND

1. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Perioada verificată 01.01.2013- 31.12.2013:

a. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent înregistrării facturilor emise de clienții .X. SRL și .X. SRL stornate de societate, organele de inspecție fiscală întregind veniturile și stabilind impozit suplimentar, societatea susține următoarele:

- factura emisă în data de 28.03.2013 către .X. SRL în valoare de .X. lei + TVA în sumă de .X. lei, stornată în data de 17.10.2013, reprezintă beton vândut refuzat la plată, întrucât nu corespundea calitativ, pentru care societatea a consumat materiale în valoare de .X. lei + TVA în sumă de .X. lei ce urmează să fie ajustat. Prin urmare, potrivit art.21 alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, doar suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal, iar impozitul pe profit aferent este în sumă de .X. lei.

- factura emisă în data de 31.10.2013 către .X. SRL, în sumă de .X. lei+ TVA în sumă de .X. lei stornată în data de 01.11.2013 a fost refăcută cu acordarea unui discount în data de 01.11.2013.

Societatea consideră că interpretările organelor de inspecție fiscală sunt nereale, întrucât nu s-a efectuat o analiză completă a operațiunilor înregistrate în contabilitate.

b. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, apreciat de organele de inspecția fiscală ca fiind aferent înregistrării achiziției de la .X. SA, în baza facturii nr..X./22.12.2013, contestatara susține că factura este emisă în realitate de .X. SRL, iar starea de fapt reală nu a fost stabilită în mod corespunzător de autoritatea fiscală.

Societatea consideră că nu datorează suma de .X. lei întrucât .X. SRL era activă la data perfectării operațiunii, iar prevederile art.11(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi aplicabile în cauză.

Mai mult, conform prevederilor art.21 alin.(1) din actul normativ menționat, prestarea de servicii facturată de furnizorul .X. SRL în sumă de .X. lei, este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

c. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent achizițiilor înregistrate de societate de la .X. SRL, încadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind artificiale, aceasta susține că prestările de servicii au fost executate conform contractului încheiat cu furnizorul și a actelor adiționale

anexe. Mai mult, susține că face dovada realității utilizării efective a utilajelor cuprinse în contract prin Situațiile de lucrări, Situațiile de plată emise de .X. SRL, întrucât lucrările au fost executate în beneficiul Primăriei S.X., conform contractului încheiat cu aceasta.

Contestatară afirmă că nedeținerea declarației 394 de către cele două societăți implicate, nu poate afecta deductibilitatea cheltuielilor, iar potrivit Ordinului 3596/2011, modificat prin Ordinul 3806/2013, declarația 394 are un rol informativ, nedeținerea fiind sancționată doar contravențional.

De asemenea, contestatară susține că teza nerealității operațiunilor trebuie delimitată de teza potrivit căreia operațiunile nu sunt justificate cu documente, iar Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 pronunțată de ICCJ nu are aplicabilitate în speță.

Urmare argumentelor prezentate, societatea susține că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei sunt deductibile fiscal întrucât îndeplinesc condițiile prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a articolului de lege menționat.

Mai mult, societatea afirmă că principalul document justificativ este factura care cuprinde elementele prevăzute de art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

d. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent unor cheltuieli cu cazări hoteliere, bilete de avion considerate deductibile la calculul impozitului pe profit, societatea susține că acestea au fost efectuate în scopul realizării obiectului de activitate al societății, existând contracte încheiate în acest sens, în speță fiind îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada verificată 01.01.2014-31.12.2014

a. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, corespunzător unei baze suplimentare în sumă de .X. lei, considerat de organul fiscal ca fiind aferent înregistrării achiziției de la .X. SRL, contribuabil inactiv, în baza facturii .X./23.11.2014, societatea susține că nu a avut relații cu acest furnizor, iar factura corespunde societății .X. SRL, astfel suma corespunzătoare impozitului pe profit stabilită suplimentar nu este datorată. Totodată, nu sunt aplicabile prevederile art.11(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din același act normativ menționat. În susținere, societatea invocă practica judiciară națională, Decizia nr.864 din 22 ianuarie 2006, cu privire la justificarea dreptului de deducere cu documente legal aprobate.

b. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, corespunzător unei baze impozabile suplimentare în sumă de .X. lei, stabilită de organele de

inspecție fiscală ca fiind aferent înregistrării achizițiilor de materiale consumabile efectuate de la .X. SRL, societatea susține că această sumă nu este datorată, întrucât facturile au fost emise în realitate de furnizorul .X. SRL, situație în care nu pot fi aplicabile prevederile art.11(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, aceste facturi emise de .X. SRL sunt documente justificative reale întocmite în conformitatea cu prevederile art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea invocă Decizia 864 din 22 ianuarie 2006, care statuează justificarea dreptului de deducere cu documente legal aprobate, respectiv cu facturi fiscale, în contradicție cu constatările organelor de inspecție fiscală care se bazează pe jurnale de cumpărări și registre jurnal eronate, fără să fie însoțite de documente primare de evidență emise de .X. SRL.

În susținere, societatea invocă și OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea formularelor financiar contabile, modificat și completat de Ordinul nr.3420/2009.

c. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, corespunzător unei baze impozabile suplimentare în sumă de .X. lei, aferentă unor înregistrări pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă efectuarea cheltuielilor în scopul realizării obiectului de activitate, aceasta susține că organele de inspecție fiscală nu le-a prezentat în mod individual, prin descrierea concretă a fiecărei operațiuni în parte din care să rezulte fiecare cheltuială ca fiind nedeductibilă, astfel decizia de impunere este afectată de nulitate potrivit art.46 alin.(2) lit.e) și f) și art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, aceste cheltuieli au fost realizate de societate în baza unor contracte de prestări servicii, fiind aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și nu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ menționat.

2. REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ, societatea susține următoarele:

CONSIDERENTE COMUNE REFERITOARE LA TRATAMENTUL TVA:

Societatea susține că la exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie respectate prevederile art.145 alin.(2) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel organele de inspecție fiscală la stabilirea stării de fapt reale nu au dovedit obiectivitate cu privire la implicarea societăților .X. SA, .X. SRL și .X. SRL, întrucât documentele justificative primare aferente operațiunilor derulate în cauză și care constituie probe la stabilirea bazei de impozitare sunt facturile emise de furnizorul .X. SRL.

Prin înregistrarea acestor facturi societatea susține că nu a urmărit să creeze o situație artificială din care să obțină un avantaj fiscal. În susținere invocă Hotărârea CJUE în cauza C-277/09.

De asemenea, societatea susține că și-a exercitat dreptul de deducere pentru facturile emise de .X. SRL, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Facturile au fost înregistrate în concordanță cu legislația în vigoare, respectiv în jurnalele de cumpărări, în registrele jurnal și au fost raportate în declarațiile 394 aferente perioadelor de referință. Mai mult, ele au fost întocmite în baza unui contract și au îndeplinit rolul de document justificativ prevăzut de legislație.

În consecință, societatea susține că au fost îndeplinite condițiile pentru deducere a TVA, iar organul fiscal avea obligația să clarifice persoanele juridice participante la operațiunile comerciale perfectate și să califice real și pertinent raporturile juridice existente între părți.

În susținerea argumentelor prezentate, societatea invocă și principiul neutralității fiscale, Hotărârea CJUE din 27 septembrie 2007, Collee, pronunțată în cauza C-146/05, Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, pronunțată în cauza C-286/94 sau cauzele C-340/95, C-401/95, C-47/96, Hotărârea din 21 martie 2000, Galbalfriș și alții, C-110/98-C-147/98, C-285/11, Bonik EOOD și principiul proporționalității, prevederile punctului 52 al Hotărârii pronunțate de CJUE în cazul Teleos.

De asemenea, societatea precizează că dreptul de deducere se realizează exclusiv cu respectarea prevederilor Titlului VI "Taxa pe valoare adăugată" cum reiese și din Decizia 5 a Comisiei Fiscale Centrale.

a. Cu privire la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise către .X. SRL și .X. SRL, stornate de societate, aceasta susține că interpretarea organului fiscal este nereală, nefiind bazată pe o analiză atentă a operațiunilor din contabilitate și fără să țină cont de documentele justificative prezentate.

b. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA pentru care organul fiscal nu a acordat drept de deducere întrucât este aferentă unor achiziții de la .X. SA, inactivă din data de 30.05.2011, societatea susține că nu a desfășurat operațiuni comerciale cu acest furnizor și facturile în cauză sunt aferente societății .X. SRL care deținea un cod valid de TVA la data tranzacțiilor. Societatea susține că a prezentat facturile de achiziții emise de furnizorul .X. SRL, fișa partener, jurnalele de vânzări și cumpărări, înscrisuri care au accepțiunea legală a unor mijloace de probă pe care organul fiscal nu le-a luat în considerare. Totodată, societatea susține că facturile au fost întocmite în conformitate cu art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel fiind îndeplinite condițiile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute de art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a, art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din actul normativ mai sus

menționat, coroborat cu pct.16 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În susținere contestatara invocă și Decizia nr.864 din 22 ianuarie 2006 și *Normele de întocmire și utilizare a facturii* prevăzute de OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile, modificat și completat de Ordinul nr.3420/2009.

Mai mult, societatea susține că deține documente justificative, respectiv contracte, situație de lucrări, documente de recepție a lucrărilor efectuate, îndeplinind condițiile de deducere a TVA prevăzute de lege.

În concluzie, având în vedere argumentele prezentate, contestatara consideră că au fost îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în conformitate cu prevederile legale și solicită refacerea inspecției fiscale raportat la furnizorul real, menționat în facturile prezentate.

c. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere întrucât provenea de la .X. SRL, societate înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi începând cu data de 02.04.2015, contestatara susține că tranzacțiile în cauză au fost în realitate cu furnizorul .X. SRL, persoană juridică impozabilă activă care deținea un cod valid de TVA la data operațiunilor.

Societatea susține că facturile au fost întocmite în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au fost înregistrate în concordanță cu legislația în vigoare, respectiv în jurnalele de cumpărări și registrele jurnal, au fost preluate în Declarațiile 394, fiind incluse în stabilirea rezultatelor financiare ale societății la întocmirea deconturilor de TVA.

De asemenea, contestatara susține că justificarea dreptului de deducere s-a făcut cu documente reprezentând contracte, acte adiționale încheiate și deize de lucrări, astfel fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea solicită refacerea inspecției fiscale raportat la furnizorul real menționat în facturile prezentate organelor de inspecție fiscală la data de 02.11.2016 și la calificarea reală a stării de fapt fiscale incidente în speță.

d. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere întrucât achizițiile proveneau de la .X. SRL, căreia i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2014, contestatara susține că nu a desfășurat operațiuni comerciale cu această societate și în realitate facturile au fost emise de .X. SRL.

De asemenea, societatea susține că a prezentat facturile de achiziții organelor de inspecție fiscală, dar acestea nu le-au luat în considerare, în acest sens fiind necesară efectuarea verificărilor încrucișate pentru furnizorul .X. SRL sau administrarea unei expertize pentru clarificarea situației reale conform art.63 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, întrucât prin neluarea în considerare a acestor facturi actele administrativ fiscale emise nu sunt motivate.

Mai mult, facturile au fost întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal și au fost înregistrate în concordanță cu legislația în vigoare, respectiv în jurnalele de cumpărări și registrele jurnal, au fost preluate în Declarațiile 394, fiind incluse în stabilirea rezultatelor financiare ale societății la întocmirea deconturilor de TVA.

Societatea susține că deține documente prin care să facă dovada utilizării bunurilor în folosul operațiunilor taxabile, astfel îndeplinind condițiile prevăzute de art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

e. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere întrucât provenea din facturile de achiziții de la .X. SRL căreia i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 23.09.2013, contestatara susține că nu a desfășurat operațiuni de achiziții cu această societate și furnizorul real este .X. SRL.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare facturile prezentate, emise de .X. SRL, facturi care prezentau toate elementele prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ignorând astfel probe reale care au condus la acte administrative fiscale emise fără motivare.

Totodată, societatea precizează că deține documentele prevăzute de art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a, art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din actul normativ mai sus menționat, coroborat cu pct.16 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, și îndeplinește condițiile de deducere a TVA provenită din facturile emise de .X. SRL.

f. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA neacceptată la deducere de organul fiscal, societatea susține că tranzacțiile în cauză nu au fost efectuate cu .X. SRL ci cu .X. SRL, persoană juridică activă și care deținea un cod valid de TVA la data efectuării operațiunilor.

Societatea susține că la data discuției finale au fost prezentate echipei de inspecție fiscală facturile de achiziții emise de furnizorul .X. SRL, precum și Fișa partener care reprezintă mijloace de probă neluate în considerare și neverificate de acestea, astfel actele administrativ fiscale emise nu pot fi considerate motivate.

Pentru soluționarea realității operațiunilor efectuate societatea solicită verificare încrucișată pentru .X. SRL sau administrarea unei expertize pentru clarificarea situației de fapt reale, conform art.63 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea precizează că facturile au fost înregistrate în concordanță cu prevederile legale în vigoare, respectiv în jurnalele de cumpărări, în registrele jurnal și raportate în declarațiile 394.

De asemenea, facturile emise de .X. SRL îndeplinesc rolul de document justificativ fiind întocmite în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere argumentele prezentate, societatea susține că îndeplinește condițiile de deducere a TVA prevăzute de art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a, art.145 alin.(1), coroborat cu pct.16 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

g. Cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA respinsă la deducere de organele de inspecție fiscală, întrucât tranzacțiile au fost considerate artificiale, provenind din achizițiile de la .X. SRL, societatea susține că deține contract de prestări servicii și închiriere utilaje și acte adițional încheiate în acest sens, iar terminologia de “cedare” folosită la Obiectul contractului are accepțiunea de cedare a folosinței bunului, intenția de interpretare a părților a fost în sensul că acesta este un contract de prestări servicii și închiriere utilaje.

De asemenea, societatea susține că potrivit art.1266 Cod civil interpretarea contractelor se face în concordanță cu voința părților, iar realitatea operațiunilor efectuate este dovedită cu documente justificative, respectiv Situație de lucrări, Situație de plată și procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor.

De asemenea, potrivit Ordinului 3596/2011, modificat prin Ordinul 3806/2013, declarația 394 este una informativă, neavând repercursiuni asupra regimului de deducere a TVA înscrisă în facturile care nu au fost raportate în această declarație.

Societatea susține că în speță nu este aplicabilă Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 pronunțată de ICCJ.

În susținere, societatea invocă și Hotărârea pronunțată de CJUE în cauza C-285/11, Bonik EOOD.

Având în vedere argumentele prezentate, societatea susține că îndeplinește condițiile de deducere a TVA prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

h. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA respinsă la deducere de organul fiscal, întrucât cheltuielile nu au fost considerate ca justificate pentru activitatea societății, aceasta susține că deține documente prin care să dovedească efectuarea lor în scopul realizării obiectului de activitate și de operațiuni taxabile, respectiv contracte .

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat fiecare operațiune pentru care s-a respins dreptul de deducere, în mod individual, prin descrierea fiecărei operațiuni în parte cu TVA defalcată, astfel decizia de impunere este afectată de nulitate potrivit art.46 alin.(2) lit.e) și f) și art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, societatea susține că achiziția acestor servicii este justificată în accepțiunea art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

cu modificările și completările ulterioare, art.299 alin.(1) din Legea nr.277/2015 cu facturi fiscale care cuprind elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin. (19) din Legea nr.571/2003 și respectiv art.319 din Legea nr.277/2015 și respectiv aceste achiziții au fost realizate în scopul operațiunilor taxabile, astfel cum prevede art.297 alin.(4) lit.a din Legea nr.277/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că toate argumentele prezentate în contestație și înscrisurile anexate demonstrează relevanța stării de fapt fiscale, în sensul că realitatea furnizorilor implicați în tranzacțiile derulate este alta decât cea reținută de autoritatea fiscală, sens în care se impune desființarea actelor administrativ fiscale contestate și refacerea inspecției fiscale, iar organul fiscal potrivit art.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stării de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, societatea susține că referitor la constatările echipei de inspecție fiscală, la debitele stabilite suplimentar privind impozitul pe profit și TVA a solicitat părerea unui expert contabil, iar conform Raportului de Expertiză Contabilă Extrajudiciară întocmit, tranzacțiile desfășurate cu .X. SRL au fost înregistrate în contabilitate, în jurnalele de cumpărări, registrele jurnal și raportate în declarația 394, pentru acestea societatea prezentând documente justificative.

Totodată, prin raportul de expertiză se menționează că pe relația .X. SRL au fost identificate două facturi de achiziție înregistrate în perioada când furnizorul deținea un cod valid de TVA, iar facturile prezentate ca provenind de la furnizorul .X. SRL nu sunt regăsite ca fiind înregistrate de .X. SA.

În urma expertizei efectuate, societatea susține că nu au fost identificate operațiuni comerciale cu .X. SA, contrar celor afirmate de organele de inspecție fiscală.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC .X./14.11.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016, constatându-se următoarele:

.X. SA .X. a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind TVA pentru perioada 01.01.2013 – 29.02.2016 și impozit pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2014, urmare căreia organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, aferent unei baze impozabile în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei pentru o bază suplimentară în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în perioada 01.01.2013-31.12.2014, întrucât:

- societatea a diminuat baza impozabilă înregistrată pentru exercitiul financiar 2013 cu suma de .X. lei prin înregistrarea facturii fiscale emisă clientului .X. SRL, în valoare de - .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, refuz calitativ beton-storno factura nr..X./28.03.2013 și facturii fiscale emisă clientului .X. SRL, în valoare de - .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei reprezentând storno beton-storno factura nr..X./ 31.10.2013, fără a prezenta documente justificative care să confirme că facturile storno au fost acceptate de beneficiari și nici documente care să ateste existența unui acord scris între părți, în baza căruia să se permită efectuarea corectării informațiilor din documentul inițial prin emiterea unei facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, așa cum prevede art.138 lit. a) și b) coroborat cu art.159 alin.(1), lit b) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.19, alin.1, art.11 alin.1, art.140 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și TVA în sumă de .X. lei;

- .X. SA a înregistrat achiziții de la .X. SA- contribuabil declarat inactiv, în baza facturii nr..X./16.12.2013 în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei și facturii nr. .X./23.11.2014 în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Societatea a fost declarată contribuabil inactiv din data de 30.05.2011 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar din data de 01.06.2011 i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA și a fost dizolvată cu lichidare – RADIERE – începând cu data de 22.03.2013, dată de la care aceasta nu mai există și nu mai are calitatea de contribuabil.

Fată de această situație, .X. SA nu are calitatea de subiect al raportului juridic fiscal în condițiile specificate de art.17 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și nu mai poate emite documente care să producă efecte juridice.

Organul de inspecție fiscală a procedat la aplicarea prevederilor art.11 (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;

- societatea a înregistrat de la .X. SRL S.X. facturi în valoare de .X. lei, pentru care nu a probat realitatea și legalitatea tranzacțiilor cu documente justificative, astfel că au fost încadrate ca artificiale. Mai mult, aceste tranzacții nu au fost raportate în Declarația informativă 394. Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei în baza prevederilor art.11, alin.(1), art.21, alin.(4) lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003. În cauză s-a constatat că sunt relevante și Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C-439/04 și C-4.X./04, C-255/02 și Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție;

- contestatara a înregistrat cheltuieli cu bilete de avion, transport, cazare în valoare de .X. lei. Pentru acestea nu a prezentat documente justificative din

care să rezulte efectuarea deplasărilor și înregistrarea cheltuielilor în scopul realizării obiectului de activitate, astfel au fost stabilite ca nedeductibile în baza prevederilor art.11, alin.(1), art.21, alin.(4) lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;

- societatea a înregistrat de la .X. SRL mai multe achiziții de materiale pentru care nu a probat realitatea și legalitatea tranzacțiilor cu documente justificative, astfel că organele de inspecție fiscală au încadrat suma de .X. lei drept bază impozabilă suplimentară din care a rezultat un impozit pe profit în sarcina societății în sumă de .X. lei, fiind aplicabile prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborate cu prevederile art.5 din H.G nr.1022/2002 și Ordinul nr.3512/2008. Mai mult societatea nu a prezentat la control decât una din cele 4 facturi înregistrate, iar analiza operațiunilor a fost constatată din registrul jurnal, jurnalul de cumpărări și fișele partener puse la dispoziție de societate. Organele de inspecție fiscală și-au fundamentat constatările pe art.11 alin.1, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, considerând relevante și Deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauzele reunite C-439/04, C-4.X./04, C-255/02, C-18/13, Decizia V din 15 ianuarie 2007, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție .

Pentru perioada 01.01.2013-29.02.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară, având în vedere următoarele:

- .X. SA a înregistrat facturi de la .X. SA și .X. SRL - contribuabili declarați inactivi, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. Pe parcursul inspecției fiscale nu au fost prezentate toate facturile emise de cei doi furnizori, iar societatea nu a răspuns la notele explicative ale organului fiscal, astfel acesta nu a acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei în baza prevederilor art.11 (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- contestatara a înregistrat în contabilitate în perioada 01.08.2014-30.11.2014, facturi provenite de la .X. SRL și .X., societăți care aveau anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, iar conform art.78¹ din nr. O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost înscrise în Registrul contribuabililor inactivi. Deoarece pe parcursul inspecției fiscale societatea nu a prezentat facturile de achiziție, constatările organului fiscal s-au întemeiat pe datele înscrise în registrul jurnal și jurnalele de cumpărări întocmite în perioadele respective. Astfel nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.145 alin.(1) coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a și art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- în perioada 20.10.2013-15.06.2014, .X. SA a înregistrat achiziții în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, de la .X. SRL. Organele de

inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA, întrucât societatea nu a justificat necesitatea efectuării cheltuielilor în folosul realizării operațiunilor taxabile și nu a probat realitatea și legalitatea acestor tranzacții cu documente justificative, fapte care generează încadrarea acestora ca artificiale. Societatea nu a prezentat la control facturile în cauză, iar până la data finalizării inspecției fiscale reprezentantul legal nu a formulat răspuns la solicitările organelor de inspecție fiscală de a explica această situație, astfel conform art.11 alin.1 și 145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare suma de .X. lei, reprezentând TVA, a fost stabilită suplimentar în sarcina societății;

- în luna ianuarie 2015, societatea a înregistrat o factură reprezentând motorină emisă de .X. SRL către .X. SRL. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei în baza prevederilor art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.1 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu bilete de avion și cazare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei, întrucât aceasta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte efectuarea cheltuielilor în scopul realizării obiectului de activitate al societății, în temeiul art.11 alin.(1) și 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.297, alin.(4), lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- .X. SA a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de la .X. SRL, pentru care nu a probat realitatea și legalitatea tranzacțiilor cu documente justificative, fiind încadrate de organele de inspecție fiscală ca artificiale, astfel acestea nu au acordat drept de deducere în baza prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- în urma verificării datelor din evidența fiscală – fișa pe plătitor- a rezultat o diferență în sumă de .X. lei între TVA de plată declarată pentru perioada verificată și TVA de rambursat pentru aceeași perioadă și nedeclarată la organul fiscal, pentru care nu a fost depusă cerere de corectare a erorilor materiale conform Ordinului ANAF nr.1790/2012 anexa nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularului 300, respectiv OPANAF nr.3604/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA, astfel sumele constatate neconforme sunt considerate diferențe datorate în minus, potrivit art.113 alin.2 lit.b și lit.i din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr. BCG_AIF.X./29.11.2016, însoțită de Procesul verbal nr.BCG_AIF .X./11.11.2016, având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./14.11.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-BC .X./14.11.2016, contestată, în ceea ce

privește suma de .X. lei, reprezentând TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la susținerile .X. SA privind necompetența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. de efectuare a inspecției fiscale, societatea fiind la data inițierii inspecției fiscale în administrarea Administrației pentru contribuabili mijlocii constituită la nivelul regiunii .X., organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.119 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală.”

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin Ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe decât cele competente, prin delegare de competență.

Astfel, în ceea ce privește competența de efectuare a inspecției fiscale la .X. SA, întrucât la data inițierii inspecției fiscale, societatea făcea parte din categoria contribuabililor mijlocii îi sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 560/2016 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a contribuabililor mijlocii, care la pct.G.1 stipulează:

“Acțiunile de inspecție fiscală/control la contribuabilii mijlocii și sediile secundare ale acestora se efectuează de structurile cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul administrațiilor pentru contribuabilii mijlocii constituite la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice sau al Administrației fiscale pentru contribuabilii mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. .”

Însă, potrivit prevederilor G.2 din același act normativ:

“În baza prevederilor [art. 120](#) alin. (2) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, se pot efectua acțiuni de inspecție

fiscală/control la un contribuabil mijlociu sau la sediul secundar al acestuia și de către alte structuri de inspecție fiscală, prin delegare de competență.”

Astfel, legiuitorul a prevăzut ca și excepție de la regula generală de efectuare a unei inspecții fiscale la un contribuabil mijlociu, posibilitatea de efectuare a verificării de către un alt organ fiscal, conform prevederilor art.120 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevederi care fac trimitere la ordinal prin care sunt stabilite condițiile privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale.

Se reține ca la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.1 și art.2 stipulează :

„ART.1

(1) Delegarea de competență se poate acorda altui organ de inspecție fiscală, pentru unul sau mai mulți contribuabili/plătitori, pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.

(2) Prin sintagma acțiuni de inspecție fiscală, utilizată în prezentul ordin, se înțeleg următoarele: control inopinat, control încrucișat, constatare la fața locului, inspecție fiscală generală sau parțială.

ART. 2

(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Astfel, prin excepție, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau direcția generală regională a finanțelor publice poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În vederea inițierii inspecției fiscale la contestatară, în temeiul art. 120 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.2 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală și cu pct.G.2 din O.P.A.N.A.F.nr.560/2015 pentru aprobarea Procedurii de administrare și monitorizare a contribuabililor mijlocii, Direcția generală regională a finanțelor publice .X. a emis Dispunerea delegării de competența nr.ISR-AIF .X./30.03.2016.

Astfel, în data de 04.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-BC X, prin care au comunicat societății că începând cu data de 25.04.2016 va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecție fiscală pentru TVA și impozit pe profit iar urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SA a fost emisă Decizia de impunere nr. F-BC .X./14.11.2016, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC .X./14.11.2016.

Se reține că, din cuprinsul OPANAF nr.767/2016, delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală, iar contribuabilul nu poate formula obiecțiuni cu privire la aceasta.

Se reține că, în aceste situații, nu operează vreun acord de delegare între organele de inspecție fiscală și contribuabil.

Mai mult, potrivit acestui act normativ, nu este necesară prezentarea motivelor care au condus la acordarea delegării de competență.

De asemenea, din analiza actelor aflate la dosarul cauzei, respectiv Dispunerea delegării de competență nr.ISR-AIF .X./30.03.2016, reiese că aceasta a fost întocmită cu respectarea tuturor cerințelor prevăzute de actele normative în vigoare la data inițierii acțiunii de inspecție fiscală, fiind menționată denumirea organului fiscal care dispune delegarea de competență, cea a organului fiscal care deținea competența, organul fiscal căruia i s-a dispus delegarea de competență, datele de identificare ale contribuabilului, tipul acțiunii pentru care s-a dispus delegarea de competență, obligațiile fiscale ce urmează a fi verificate și mențiunea că perioada de verificat va fi prevăzută în avizul de inspecție fiscală (aspect ce a fost realizat, așa cum rezultă din analiza Avizului de inspecție fiscală nr.F-BC .X./04.04.2016), numele și semnătura persoanelor care au întocmit și avizat formularul.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspecție fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legale privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale fiind emise de direcția competentă, în conformitate cu prevederile legale în materie.

2. În ceea ce privește argumentul societății contestată referitoare la nelegalitatea emiterii deciziei de impunere întrucât aceasta nu are corespunzător determinat obiectul, respectiv motivul de fapt care a condus la calcularea obligațiilor suplimentare, fiind încălcate astfel prevederile art.46 alin.2 lit. d și e și art.49 alin.1 lit.b și c din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

De asemenea, decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BC .X./14.11.2016, act administrativ în care sunt

menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate de organele de inspecție fiscală, acesta constituindu-se în anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate și în cuprinsul acesteia.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr.F-BC .X./14.11.2016, rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F nr.3709/2015 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", în speță cuprinde motivele de fapt ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, se reține faptul că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt în cuprinsul deciziei de impunere nu și la modul în care este motivată aceasta, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei. Faptul că societatea contestată nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală și consideră că motivele de fapt nu au fost prezentate în mod corect și real în cuprinsul deciziei de impunere nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

3. În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din actele aflate la dosarul cauzei, societății contestatăre i-a fost transmisă înștiințarea pentru discuția finală nr..X./19.10.2016, organele de inspecție fiscală dându-i posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile alin.1 din articolul de lege mai sus menționat, societății fiindu-i transmis și proiectul de raport de inspecție fiscală. Deși i s-a acordat dreptul exprimării unui punct de vedere, reprezentantul societății fiind invitat în data de 20.10.2016 la sediul AJ.F.P .X., societatea nu a dat curs respectivei invitații, în data de 24.10.2016 reprezentantul legal al societății solicitând reprogramarea discuției finale după data de 26.10.2016.

Organele de inspecție fiscală au transmis societății în data de 26.10.2016, sub nr..X., faptul că, urmare audienței ce a avut loc în data de 26.10.2016 la sediul DGRFP .X., a fost reprogramată discuția finală pentru data de 01.11.2016, dată la care reprezentantul legal al societății s-a prezentat la sediul AJFP .X..

Mai mult, în data de 02.11.2016, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății unde le-au fost prezentate un număr de X facturi de achiziție de la .X. SRL fără a se prezenta și documentele de înregistrare contabilă. A fost întocmit Procesul verbal nr..X./02.11.2016 în care s-a menționat și faptul că discuția finală a avut loc și că .X. SRL are posibilitatea să formuleze un punct de vedere față de constatările inspecției fiscale în termen de 5 zile lucrătoare sau să notifice că renunță la acest drept. În data de 04.11.2016 reprezentantul legal al societății a transmis o solicitare de prelungire a termenului pentru exprimarea unui punct de vedere dar prin adresa nr..X./09.11.2016 organele de inspecție fiscală au comunicat faptul că aceasta solicitare nu se aprobă întrucât diferențele constatate au fost aduse la cunoștință pe timpul desfășurării inspecției fiscale.

Totodată, se reține că societății contestatăre i s-a acordat posibilitatea de a-și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală și de a depune documente în susținerea cauzei prin prezenta contestație.

Prin contestația formulată, societatea invocă Instrucțiunile de finalizare a acțiunii de inspecție fiscală la contribuabilii mijlocii nr. A-RFC .X./27.01.2016, emise de Direcția Coordonare Inspecție Fiscală, prevăzute și de O.P.A.N.A.F. nr.364/2009 privind aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, însă argumentul nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât instrucțiunile respective au caracter intern, nu-i sunt opozabile societății și prin urmare nu pot fi invocate în susținerea contestației.

Având în vedere cele prezentate, argumentele contestatarei de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

4. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr.BCG_AIF .X./11.11.2016 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC .X./14.11.2016 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. BCG_AIF.X./29.11.2016, care a fost înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în perioada 01.01.2013-29.02.2016 societatea a înregistrat în evidențele contabile tranzacții cu societățile .X. SA, .X. SRL și .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală au respins exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în suma totală de .X. lei, din care:

- TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, rezultate din tranzacțiile înregistrate de .X. SA .X. cu .X. SA;
- TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, rezultate din tranzacțiile înregistrate de societate cu .X. SRL;
- TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în sumă de .X. lei rezultată din tranzacțiile înregistrate cu .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat achiziții de la .X. SA .X., în perioada 16.12.2013 – 23.11.2014 și de la .X. SRL S.X., în perioada 02.04.2015 – 22.11.2015, iar în perioada 30.10.2014-30.11.2014 de la .X. SRL, societăți care au fost înscrise ca inactive în Registrul

contribuabililor inactivi/reactivati conform art. 78¹ din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările si completările ulterioare și li s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA.

În ceea ce privește societatea .X. SA s-a constatat că aceasta a fost dizolvată cu lichidare începând cu data de 22.03.2013, dată de la care nu mai există și nu mai are calitatea de contribuabil. Deoarece, datele calendaristice la care au fost emise facturile sunt ulterioare datei la care s-a înscris radierea societății, aceste tranzacții înregistrate de .X. SA sunt considerate fictive, scopul vădit fiind acela de a deduce TVA nelegal și de a diminua baza impozabilă aferentă impozitului pe profit datorate bugetului de stat de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a fost dizolvată cu lichidare – radiere începând cu data de 10.12.2015, iar societatea nu a justificat necesitatea înregistrării acestor tranzacții ca fiind destinate realizării operațiunilor sale taxabile și nu a probat realitatea și legalitatea lor.

Constatările prezentate în procesul verbal nr.BCG-AIF .X./11.11.2016 denotă că operațiunile consemnate în facturile înregistrate de .X. SA .X. de la .X. SRL, fac parte dintr-o schemă în care realitatea este disimulată, având drept consecință diminuarea creanței fiscale datorate bugetului de stat de beneficiarul facturilor.

De asemenea, s-a constatat că .X. SRL, a fost dizolvată fără lichidare – fuziune – începând cu data de 23.09.2013, dată de la care aceasta nu mai are calitatea de contribuabil, astfel că societatea nu are calitatea de subiect al raportului juridic fiscal, în condițiile specificate de art.17 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare si nu mai poate emite documente care să producă efecte juridice.

Organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea prevederilor art.11 (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Fată de aceasta a fost stabilită TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în suma de .X. lei (.X. lei rezultat din tranzacțiile înregistrate de .X. SA .X. cu .X. SRL si .X. lei rezultata din tranzacțiile înregistrate cu .X. SA) si impozit pe profit suplimentar de plata în sumă de .X. lei (rezultat din tranzacțiile înregistrate de .X. SA .X. cu .X. SA).

Urmare faptului că societatea a înregistrat achizitii de la societăți carora le-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, respectiv facturi de achiziție înregistrate de la .X. SRL, în perioada 01.08.2014-02.04.2015 si facturi de achiziție înregistrate de la .X. .X., în perioada 30.10.2014-30.11.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în sumă de .X. lei (.X. lei rezultată din tranzacțiile înregistrate de .X. SA .X. cu .X. SRL si .X. lei rezultată din tranzacțiile înregistrate cu .X. SRL).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada 18.09.2013 – 15.06.2014 achizitii în valoare .X. lei de la .X. SRL S.X., jud. .X., pentru care nu a justificat necesitatea efectuării lor în folosul realizării operațiunilor sale taxabile si nici nu a probat realitatea si

legalitatea acestor tranzactii cu documente justificative, fapte care genereaza încadrarea acestora ca artificiale, stabilind TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în sumă de .X. lei.

Urmare faptului că societatea a înregistrat în perioada 18.09.2013 – 30.09.2013 achizitii în valoare de .X. lei și în perioada 20.10.2014-22.11.2014 în valoare de .X. lei de la .X. SRL pentru care nu a justificat necesitatea efectuării lor în folosul realizării operațiunilor sale taxabile și nici nu a probat realitatea și legalitatea acestor tranzactii cu documente justificative, fapte care genereaza încadrarea acestor tranzactii ca artificiale, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că există o diferență în sumă de .X. lei între TVA de plată pentru perioada verificată și TVA de rambursat înregistrată în evidența contabilă pentru aceeași perioadă și nedeclarată la organul fiscal pentru care persoana impozabilă nu a depus cerere de corectare a erorilor materiale.

Având în vedere aceste constatări, urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la .X. SA .X. s-a stabilit TVA pentru care s-a respins exercitarea dreptului de deducere în suma de .X. lei și s-a calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Prin prisma constatărilor din procesul verbal nr. BCG_AIF nr. .X. din 11.11.2016, avându-se în vedere operațiunile înregistrate de persoana impozabilă în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele operațiuni au fost efectuate în vederea diminuării vădite a obligațiilor de plată la bugetul de stat.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr.BCG_AIF.X./29.11.2016, însoțită de Procesul verbal nr. BCG_AIF .X./11.11.2016, având aceleași constatări cu cele din Raportul de Inspecție Fiscală nr.F- BC .X./14.11.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F- BC .X./14.11.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F- BC .X./14.11.2016 contestată, și existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legea penală sau legi speciale, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că în speță se ridică problema realității operațiunilor înregistrate de societate, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, prejudiciindu-se astfel bugetul de stat cu suma de .X. lei.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat achiziții și a dedus TVA aferentă unor facturi provenite de la furnizori care au fost radiați, aveau codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și nu mai aveau calitatea de contribuabil la data efectuării tranzacțiilor, acestea dovedindu-se a fi fictive.

Pentru tranzacțiile desfășurate nu s-a probat realitatea și legalitatea cu documente justificative, fapt care generează încadrarea acestora ca fiind artificiale, iar în urma tranzacțiilor s-a obținut o creștere a valorii TVA deductibilă și o diminuarea bazei impozabile cu consecința reducerii valorii impozitului pe profit și TVA datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CJUE –Cauza 255/02 Halifax & alții).

Prin Sesizarea penală nr. BCG_AIF.X./29.11.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr. BCG_AIF .X./11.11.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F- BC .X./14.11.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F- BC .X./14.11.2016 contestate, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin sesizarea penală mai sus menționată se precizează că societatea a înregistrat achiziții de bunuri de la societățile comerciale care fac parte dintr-o schemă în care realitatea este disimulată, în scopul obținerii unor avantaje, concretizate în prejudicierea bugetului de stat în ceea ce privește TVA și impozit pe profit.

De asemenea, prin sesizarea penală anterior menționată se precizează că prejudiciul adus bugetului de stat prin săvârșirea faptelor este estimat a fi în sumă de .X. lei, reprezentând TVA și impozit pe profit, sumă ce se regăsește în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016, contestată.

Totodată, în ceea ce privește TVA de rambursat declarată în minus față de evidența contabilă, .X. lei, organul de soluționare a contestației reține că prin contestație nu se aduc argumente și motive privind stabilirea eronată de către organele de inspecție fiscală a acestei sume, fapt pentru care în conformitate cu prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația este nemotivată pentru acest capat de cerere.

Însă, întrucât această sumă concură la stabilirea TVA care face parte din Sesizarea penală nr. BCG_AIF.X./29.11.2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. și având în vedere cele precizate mai sus, această sumă va fi avută în vedere la soluționarea pe fond a contestației în ceea ce privește suma totală de .X. lei.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece cauza materială unică a celor X acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care :

“ constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele:” *atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că 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 fraudulos sau abuziv.(a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-4.X./04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.1 din Legea 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au transmis Sesizarea penală nr. BCG_AIF.X./29.11.2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., însoțită de Procesul verbal nr. BCG_AIF .X./11.11.2016, având aceleași constatări ca cele din Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-BC

.X./14.11.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC .X./14.11.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni, prevăzute de legislația în vigoare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că "există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate, la existența unei fraude în care este implicată societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată a urmărit prin tranzacțiile încheiate cu societățile menționate prejudicierea bugetului de stat prin rambursarea TVA.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că *"contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor."

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]"*

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu bilete de avion, cazări hoteliere și TVA în sumă de .X. lei, *Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și dacă poate beneficia de deductibilitatea taxei pe valoare adăugată, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.*

În fapt, în perioada 2013-2016, societatea a înregistrat achiziții în valoare de .X. lei, reprezentând cazare hotelieră, bilete de avion, redate în situația anexă nr. 4 la raportul de inspecție fiscală, valoare înregistrată în debitul contului 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei (perioada 2013-2015) și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sarcina societății în sumă de .X. lei și nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei (perioada 2013-2016) în temeiul prevederilor art.21 alin. (4), lit.f), art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte efectuarea deplasărilor și înregistrarea cheltuielilor aferente în scopul realizării obiectului de activitate al societății.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) în materia impozitului pe profit art. 21 alin. 4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (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.”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.”

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

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

b) în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 și prevederile art.297 alin.(4), lit.a) din Legea nr.277/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care începând cu data de 01.01.2010 stipulează că:

“(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 (...);”

Iar art. 299 alin.(1), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, prevede următoarele:

“(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. 319](#)”.

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G.nr.44/2004 și pct.69 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora:

“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.[...];

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la [pct. 67](#) alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la [art. 299](#) din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 299](#) alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 319](#) alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 297](#) alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.299 alin.1 din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei “serviciul să fie prestat” implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

În materia TVA, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că .X. SA în perioada 2013-2016, a înregistrat achiziții în valoare de .X. lei, redate în situația anexă nr.4 la raportul de inspecție fiscală, valoare înregistrată în debitul contului 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, cazare hotelieră, bilete de avion și a dedus TVA în sumă de .X. lei, fără să dețină documente justificative (ordine de deplasare sau orice alt document) din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate cu ocazia deplasării salariaților în vederea desfășurării unor activități în interesul societății, situație față de care organele de inspecție fiscală au constatat că nu pot fi considerate cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării regulilor comunitare 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.

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.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt 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 că 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 în folosul operațiunii taxabile.

Prin contestație societatea susține că: *“Aceste cheltuieli cu cazarea au fost efectuate în scopul realizării obiectului de activitate al societății. În acest sens, învedeream că, societatea noastră are încheiate contracte de asistență juridică cu avocați colaboratori. Cazarile hoteliere în zona .X. au fost realizate pentru aparatorii societății noastre, care au asigurat reprezentarea juridică și apararea SC .X. SA, în decursul anului 2013 (și chiar și în anii următori 2014, 2015), într-o serie de dosare(în care SC .X. SA a fost parte), aflate pe rolul Judecătoriei Gura-.X., la termenele de judecată acordate de către instanța judecătorească în acest sens.*

Atata vreme cât soluțiile pronunțate de instanțele judecătorești au fost, în mare parte, în favoarea societății noastre, după cum atestă extrasele de pe portalul oficial al instanțelor judecătorești([www. portal.just.ro](http://www.portal.just.ro)), anexate în copie certificată prezentei, aceste cheltuieli au acceptiunea de cheltuieli deductibile care au fost efectuate pentru protejarea intereselor societății noastre(amenințate ca urmare a litigiilor existente pe rolul instanțelor)”, dar fără a prezenta documente justificative privind înregistrarea acestor cheltuieli în contabilitate, în condițiile în care facturile prezintă mențiunea cazare; bilet avion pentru .X. .X.; transfer .X. – Budapesta – fără a justifica scopul deplasării externe. Astfel, afirmațiile petentei *“În drept, invocam prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 potrivit cărora pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. Fata de documentele prezentate, consideram că nu sunt incidente prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile în cauză fiind justificate.”*, sunt nejustificate, netemeinice și nelegale și nu pot fi luate în considerare la

soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care nu sunt prezentate contracte, ordine de deplasare, alte documente din care să rezulte efectuarea acestor deplasări în interesul serviciului, respectiv înregistrarea cheltuielilor în scopul realizării obiectului de activitate al societății.

În susținerea contestației .X. SA precizează: *“Potrivit Contractului de vânzare-cumpărare utilaj pentru producția de gratare din beton nr. .X./15.07.2014, încheiat între contestatoare și SC .X. SRL (anexat) la punctul 6 contract se atestă ca partenerul .X. va trimite pentru o perioadă (între zilele 15/07-25/08 sau după 30/08) personal tehnic pentru montaj, probe și training personal. Cheltuielile pentru transport, bilete de avion Italia-România, cazare și masă pentru tehnicul de la .X. au fost contractate ca fiind în sarcina clientului (societatea noastră).*

În baza acestui contract, au fost achiziționate bilete de avion și cazarea corespunzătoare.

În plus, în justificarea diferenței cheltuielilor de cazare, societatea noastră are încheiate contracte de asistentă juridică.”

Asa cum rezultă din situația anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală .X. SA a înregistrat direct pe cheltuieli în cont 625 – Cheltuieli cu deplasările și detasările:

- factura nr. .X./21.07.2014 de la .X. SRL în sumă de .X. lei, cu mențiunea bilet avion;
- factura nr. .X./20.08.2014 de la .X. SRL în sumă de .X. lei, cu mențiunea cazare;
- factura nr. .X./20.08.2014 de la .X. SRL în sumă de .X. lei, cu mențiunea bilet avion.

Din documentele prezente la dosarul cauzei reiese că în facturile emise de .X. SRL este înscrisă doar mențiunea bilet avion/cazare fără a justifica scopul deplasării externe și fără alte mențiuni, fapt pentru care afirmațiile petentei nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

6. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent diminuării bazei impozabile cu suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, *Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea a procedat corectat la diminuarea bazei impozabile pentru anul 2013, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că facturile storno au fost acceptate de beneficiari.*

În fapt, societatea a diminuat baza impozabilă înregistrată pentru exercitiul financiar 2013 cu suma de .X. lei, prin înregistrarea facturii fiscale emisă clientului .X. SRL, în valoare de -.X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, refuz calitativ beton -storno factura nr..X./28.03.2013 și facturii fiscale emisă clientului .X. SRL, în valoare de - .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei reprezentând storno beton-storno factura nr..X./ 31.10.2013, fără a prezenta documente justificative care să confirme că facturile storno au fost acceptate de beneficiari și nici documente care să ateste existența unui acord scris între părți, în baza căruia să se permită efectuarea corectării informațiilor din documentul inițial prin emiterea unei facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, așa cum prevede art.138 lit. a) și b) coroborat cu art.159 alin.(1), lit b) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.19, alin.1, art.11 alin.1 și art.140 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

“(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”.

coroborat cu pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“Cota standard a T.V.A. este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de T.V.A. sau nu este supusă cotei reduse de T.V.A.”.

Conform prevederilor art.138 alin.(1) lit.a) și lit. b)din același act normativ:

“ 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 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; [...].”.

În aplicarea acestor prevederi, pct.20(1) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede 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”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare numai în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, în cazul în care există un acord scris între părți, situație în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturi cu valorile înscrise cu semnul minus.

Mai mult, conform art.159 alin.(1) din Codul fiscal:

“Corectarea documentelor

(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).”

Având în vedere prevederile legale rezultă că informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se corectează :

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.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a diminuat baza impozabila înregistrată pentru exercitiul financiar 2013 cu suma de .X. lei aferentă:

- facturii nr..X./17.10.2013 emisa clientului .X. SRL, în valoare de -.X. lei si - .X. lei TVA aferentă (a se citi cu semnul minus) reprezentând refuz calitativ beton-storno factura nr..X./28.03.2013 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- facturii nr..X./01.11.2013 emisă clientului .X. SRL, în sumă de - .X. lei baza si - .X. lei TVA (a se citi cu semnul minus) reprezentând storno beton - storno factura nr..X./ 31.10.2013 în valoare de .X. lei, TVA aferentă în suma de .X. lei.

Se reține că atât în cazul livrării către .X. SRL, unde se specifica “refuz calitativ beton” înregistrată în registrul jurnal aferent lunii octombrie 2013 la pozitia 1543 (411.01 = 701) suma de -.X. lei cât și în cazul .X. SRL, unde se specifică „storno beton”, înregistrată în registrul jurnal aferent lunii octombrie 2013 la pozitia 640 (411.01 = 701) suma de – .X. lei, facturile emise inițial pentru livrarea de beton au fost stornate integral. Prin facturile inițial emise și înregistrate de .X. SA s-a considerat că livrările de beton au fost recunoscute de beneficiari. De asemenea, se reține că, având în vedere caracteristicile produsului livrat – beton – rezultă că odată livrat, betonul, prin natura lui, nu poate fi restituit producătorului, iar emiterea unor facturi de storno nu redă realitatea tranzacției dintre cele două societăți.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că pentru justificarea înregistrărilor, administratorul societății nu a adus argumente și nici nu a prezentat documente justificative în susținerea efectuării înregistrărilor, mai mult a refuzat să formuleze răspuns la nota

explicativă transmisă în data de 14.10.2016 si înregistrată la societate sub nr.1286/17.10.2016 solicitată în baza art.113 alin (2), lit g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pentru clarificarea acestor aspecte desi conform prevederilor art.10 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala: *„(1) Contribuabilul/Platitorul este obligat sa coopereze cu organul fiscal in vederea determinarii starii de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de catre acesta, in intregime, conform realitatii, si prin indicarea mijloacelor doveditoare care ii sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor in materie penala si procesual penala”;*

În sustinere, referitor la factura nr..X./28.03.2013 către clientul .X. SRL) petenta anexeaza la prezenta contestatie:

- bon de consum nr..X./28.03.2013 cu o valoare initială de .X. lei dar care a fost modificata dupa emiterea bonului înscriind în pix doar la valoare (ciment II AS .X. R) .X. lei fată de .X. lei fără a modifica si cantitatea eliberata/preț si la aditiv BV3M tot la valoare .X. lei fata de .X. lei initală fără a modifica si cantitatea eliberata/preț;

- bon de consum nr..X./28.03.2013 (si nu .X. din 28.03.2013 asa cum a fost mentionat in contestatie) cu o valoare initiala de .X. lei dar care a fost modificata după emiterea bonului înscriind în pix doar la valoare (ciment II AS .X. R) .X. lei fata de .X. lei fără a modifica si cantitatea eliberata/preț si la aditiv BV3M tot la valoare .X. lei fată de X lei initală fără a modifica si cantitatea eliberata/preț;

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că, în registrul jurnal pentru luna martie 2013 prezentat echipei de control care poarta semnătura si are aplicată stampila .X. SA la pag.11, pozitia nr.X petenta înregistreaza in evidenta contabilă doar bonul de consum BC ESD .X./28.03.2013 – Gestiune betoane - Consum materiale prin articolul contabil 601 = 301 suma de .X., lei fără însă a înregistra si cele 2 (doua) bonuri de consum despre care face referire in prezenta contestatie.

În ceea ce priveste factura de stornare emisă clientului .X. SRL nr..X./01.11.2013 se reține că, societatea nu a prezentat alte documente justificative si nici explicatii din partea administratorului societății cu privire la situația de fapt.

Având în vedere cele prezentate, organul de soluționarea a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentele invocate de contestatară, întrucât nu au fost prezentate documente justificative care să confirme faptul că facturile storno au fost acceptate de beneficiari si nici documente care să ateste existenta unui acord scris între parti, în baza căruia să se permită efectuarea corectării informatiilor din documentul initial prin emiterea unei facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, conform prevederilor legale menționate.

Astfel, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse motivații bazate pe documente și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală, pentru speța în cauză și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 3741/2015, contestația .X. SA, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei.

7. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care pentru aceasta sumă societatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X. /31.01.2015, reprezentând contravaloare motorină, emisă de .X. SRL către .X. SRL. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în baza prevederilor art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din H.G 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Deși prin contestație, societatea contestă cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

(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.”

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

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 contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecție fiscală nr. F-BC .X./14.11.2016, societatea, deși contestă în întregime cuantumul obligațiilor fiscale stabilite, pentru TVA în sumă de .X. lei nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

Organul de soluționare a contestației reține că, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat și TVA în sumă de .X. lei ca urmare a înregistrării de către societate a unei facturi care nu-i este adresată.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.A, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată .X. S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BC .X./14.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoare adăugată
- .X. lei impozit pe profit

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.A, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-

BC .X./14.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
.X.