

DECIZIA NR.2219

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. -Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X.

Contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa în baza Raportul de Inspectie Fiscala de către organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. privește obligatiile fiscale care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA
- majorari de intarziere/ dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

Totodata, Societatea X formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea diminuarii pierderii fiscale pentru perioada 2009-2012 .

Având în vedere prevederile art.352 alin.1 și alin. 2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”

contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data la care s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si de data depunerii contestatiei, înregistrată la D.G.F.P., conform amprentei stampilei acestei institutii aplicata pe contestatia aflata în original la dosarul cauzei.

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe profit

- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA
- majorari de intarziere/ dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat cu caracter definitiv, in conditiile legii.

In speta, prin adresa, înregistrată la D.G.R.F.P., A.J.F.P.-Inspectie fiscala solicita reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice .

Din Ordonanta de clasare, pronuntata in dosarul penal, privind administratorii Societatii X, existenta in copie la dosarul cauzei, Parchetul de pe langa Tribunal dispune:

"1. Clasarea cauzei având ca obiect infractiunea de evaziune fiscala prevazuta de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, cu aplicarea art.35 alin(1) din NPC și art.5 din NPC.

2.Aplicarea urmatoarelor sanctiuni cu caracter administrativ:

- amenda în sarcina faptuitoarei;
- amenda în sarcina faptuitorului;

Avand in vedere solicitarea de reluare a procedurii administrative de solutionare a contestatiei din partea organelor de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., prin adresa, organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P. a solicitat A.J.F.P. - Serviciul Juridic, să comunice daca impotriva Ordonantei de clasare pronuntata de Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal s-a formulat plangere sau a ramas definitiva .

Prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P.,A.J.F.P.-Serviciul Juridic comunica faptul ca Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal este definitiva.

Totodata din informațiile transmise de A.J.F.P.-Serviciul Juridic s-a constatat ca dosarul penal al Parchetului de pe lângă Tribunal vizand Sesizarea penala, care a constituit motivul suspendarii contestatiei formulata de societatea a fost reunit la dosarul cu numărul mai mic respectiv dosarul penal, ce a fost solutionat definitiv prin Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal, în acest dosar.

Astfel se reține ca motivul care a determinat suspendarea solutionarii administrative a contestatiei formulata de Societatea X ,impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala a incetat, fiind intrunite conditiile prevazute de art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 și art.209 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala,cu

modificarile si completarile ulterioare, luand in considerare dispozitivul Ordonantei de clasare, pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal , ramasa definitiva, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de Insectie Fiscala si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si solicita anulara partiala a actelor atacate si admiterea contestatiei cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar precum si masura de diminuare a pierderii fiscala, din urmatoarele motive:

Organele de inspectie fiscala, in baza deciziei de reverificare, au reverificat perioada 2008- 2012 cu privire la impozitul pe profit si TVA avand in vedere cele consemnate in Procesul verbal intocmit de Garda Financiara, respectiv s-a constatat ca Societatea X a inregistrat in contabilitate cheltuieli si a dedus TVA inscrisa in facturi fiscale emise de societati care la data emiterii acestora erau declarate inactive sau nu erau inregistrate ca platitoare de TVA.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala fac referire si la alti furnizori ai Societății X, constatand ca nu pot fi luate in considerare ca deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de acesti furnizori pe motiv ca facturile in cauza nu indeplinesc calitatea de documente justificative iar tranzactiile la care se face referire nu puteau fi realizate din punct de vedere economic.

Societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile si au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Totodata, societatea contestatara sustine ca:

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea A in perioada mai 2009-noiembrie 2011, perioada in care furnizorul era activ conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului de Finante;organele de inspectie fiscala referitor la facturile in cauza, au constatat ca acestea nu indeplinesc conditia de document justificativ , fara a specifica exact care conditii nu sunt indeplinite; sustine ca nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele de facturi utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de Societatea C, societate activa la aceasta data conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului de Finante;

Organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat , ca aceste facturi nu indeplinesc conditia de document justificativ, fără a enumere ce conditii nu au fost indeplinite; sustine ca nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele de facturi utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea D, societate activa la data emiterii facturilor conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului de Finante;

Astfel, societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au constatat in mod eronat faptul ca aceste facturi nu indeplinesc conditia de document justificativ fără a enumera ce conditii nu au fost indeplinite; capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii , prevazut la art.155 din Codul fiscal. Sustine ca nu era in

masura sa cunoasca seriile si numerele de facturi utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de Societatea M.

Sustine ca facturile in cauza au calitate de document justificativ, avand inscise toate elementele prevazute la art.155 din Codul fiscal; precizeaza ca ultimele informatii furnizate pe site-ul Ministerului de Finante, pentru aceasta societate, se refera la anii 2007-2008 iar organul de control are obligatia justificarii celor consemnate in actul de control cu informatii corecte si complete valabile la data inregistrarii operatiunii.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de Societatea E, in lunile iunie 2008, octombrie si noiembrie 2009.

Societatea contestatara sustine ca potrivit informatiilor din baza de date gestionata de ANAF, Societatea E nu mai este inregistrata in scopuri de TVA din mai 2010 astfel ca ,organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat ca nedeductibile cheltuielile si TVA inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de societatea furnizoare in lunile iunie 2008, octombrie si noiembrie 2009.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de Societatea F, anii 2008, 2009.

Societatea contestatara sustine ca, in conditiile in care societatea furnizoare era activa la data achizitiei marfurilor, aprecierea organelor de inspectie fiscala potrivit careia facturile in cauza nu indeplinesc calitatea de document justificativ este abuziva.Ca si in situatiile anterior prezentate, capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii, prevazut la art.155 din Codul fiscal.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de Societatea G, in conditiile in care aceasta societate era activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, detine in stoc marfurile achizitionate de la furnizorul aflat in discutie, nefiind inregistrata vanzarea marfurilor si descarcarea de gestiune.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emisa de Societatea I , in perioada 2008-2012, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, aprecierea organelor de inspectie fiscala ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ este eronata in conditiile in care nu se specifica conditiile care nu sunt indeplinite;capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii, prevazut la art.155 din Codul fiscal.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de Societatea J, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, aprecierea organelor de inspectie fiscala ca factura in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ este eronata in conditiile in care detine in stoc marfurile achizitionate de la furnizorul aflat in discutie , nefiind inregistrata vanzarea marfurilor si descarcarea de gestiune.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de Societatea K in luna august 2009, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, aprecierea organelor de inspectie fiscala ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ este eronata in

conditiile in care nu se specifica conditiile ce nu sunt indeplinite; capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii, prevazut la art.155 din Codul fiscal.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de Societatea L , in perioada 2011-2012, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, aprecierea organelor de inspectie fiscala ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ este eronata in conditiile in care contul bancar al furnizorului nu este element obligatoriu prevazut la art.155 din Codul fiscal; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de Societatea MD, in luna iunie 2009 societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, aprecierea organelor de inspectie fiscala ca factura in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ este eronata in conditiile in care nu sunt enumerate conditiile ce nu sunt indeplinite; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de Societatea N , societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, aprecierea organelor de inspectie fiscala ca factura in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ este eronata in conditiile in care nu sunt enumerate conditiile ce nu sunt indeplinite; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de Societatea P in anul 2008, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, in mod gresit si fara a specifica exact ce conditii nu sunt indeplinite , organele de inspectie fiscala au apreciat ca factura in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emisa de Societatea S in anul 2008, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, in mod gresit si fara a specifica exact care conditii nu sunt indeplinite , organele de inspectie fiscala au apreciat ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emisa de Societatea T, in perioada mai 2009-septembrie 2011, societate activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, in mod gresit si fara a specifica exact care conditii nu sunt indeplinite , organele de inspectie fiscala au apreciat ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ. Capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii, prevazut la art.155 din Codul fiscal; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

-cheltuielile si TVA au fost inregistrate in contabilitate in baza facturilor emisa de Societatea Y in luna octombrie 2009; societatea furnizoare era activa pe aceasta perioada conform informatiilor furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor.

Societatea contestatara sustine ca, in mod gresit si fara a specifica exact care conditii nu sunt indeplinite , organele de inspectie fiscala au apreciat ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ. Capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii, prevazut la art.155 din Codul fiscal; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acesta isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

In sustinerea contestatiei Societatea X invoca prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal si sustine ca facturile cuprind in mod obligatoriu elementele prevazute la acest articol de lege.

Societatea contestatara sustine ca influentele fiscale privind impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere si diminuarea pierderii fiscale, dispusa prin Dispozitia de masuri nu sunt argumente legale , singurul temei prevazut de normele in materie fiscala invocat de organul de control este art.21 alin.4 lit.f) si art.11 alin.1 din Codul fiscal.

Referitor la realitatea operatiunilor, societatea contestatara sustine ca alte trei echipe de control au procedat la inventarierea stocului de marfa, constatandu-se diferente nesemnificative care au rezultat in parte din deteriorarea marfii pastrate in stoc o perioada mai indelungata, ceea ce contrazice argumentul organului de inspectie fiscala potrivit caruia nu se poate demonstra realitatea realizarii operatiunilor din punct de vedere economic.

Sustine ca o verificare a furnizorilor de marfuri este aproape imposibila si nu poate fi trasa la raspundere pentru faptele savarsite de alte persoane.Conform datelor publicate pe site-ul Ministerului Finantelor, la data emiterii facturilor in cauza, furnizorii de marfuri erau activi.

Urmare argumentelor prezentate mai sus, societatea contestatara considera ca impozitul pe profit si accesoriile au fost calculate in mod eronat, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste TVA si accesorii, societatea contestatara sustine ca a inregistrat in contabilitate TVA in baza facturilor emise de furnizorii de marfuri, care indeplinesc calitatea de document justificativ si invoca in sustinere prevederile art.145, art.146, art.155 din Codul fiscal.

De asemenea, invoca jurisprudenta Curtii europene de Justitie, principiul neutralitatii fiscale care sta la baza functionarii sistemului comun de TVA si sustine ca

potrivit acestor prevederi nu se poate restrictiona dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate de la contribuabili declarati inactivi sau a caror inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata.

Prin prisma argumentelor de fapt si de drept prezentate, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA si accesorii si anulara actului administrativ fiscal cu privire la aceste sume.

Totodata, societatea contestatara sustine ca decizia de impunere atacata, este afectata si de un viciu de procedura constand in reverificarea unei perioade fiscale avand la baza informatii pe care organele de inspectie fiscala ar fi putut sa le cunoasca si la data primei verificari, acesta fiind un motiv de anulare a Deciziei de impunere si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. - Activitatea de inspectie fiscala, urmare verificarii perioadei 01.01.2008-31.12.2012, au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului, obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA
- majorari de intarziere/ dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

1. Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la suma reprezentand impozit pe profit, accesorii aferente, TVA si accesoriile aferente, contestate de Societatea X, rezulta urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2008-31.12.2012, societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri in baza facturilor emise de diversi furnizori.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste facturi nu au calitatea de document justificativ intrucat nu contin informatii reale respectiv codul fiscal nu apartine furnizorului, furnizorul nu era inregistrat in scopuri de TVA, furnizorul era radiat sau avea activitatea suspendata, dupa cum urmeaza:

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuieli si TVA inscise in facturile emise de Societatea A.

Organele de inspectie fiscala, din informatiile existente in baza de date a ANAF(aplicatia Phoenix WEB), au constatat ca societatea furnizoare din iulie 2009 nu mai era platitoare de TVA.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuieli si TVA inscise in facturile emise de Societatea A.

Din informatii obtinute organele de inspectie fiscala au constatat ca in numele acestei societati au fost emise facturi false si anume:

-pe perioada ianuarie-decembrie 2008 s-au emis 8 facturi cu numere de la 001 la 0008;

-pe perioada ianuarie- decembrie 2009 s-au emis facturi de la nr.0001 cu seria ASAF iar in contabilitatea societatii contestatare au fost inregistrate facturi cu seria AIR.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuieli si TVA inscise in facturile emise de Societatea C.

Din informatii obtinute organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu a desfasurat activitate de la infiintare si a achizitionat un numar de doua facturiere, care nu au fost utilizate.

In contabilitatea societatii contestatare au fost inregistrate facturi ca fiind emise de Societatea C.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscise in factura emise de Societatea C D, in luna septembrie 2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu mai era platitoare de TVA conform informatiilor existente in baza de date a ANAF(aplicatia Phoenix WEB) si procesul verbal intocmit de Garda Financiara.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuieli si TVA inscise in factura emise de Societatea DP, in luna august 2010 si februarie 2011 in luna septembrie 2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare din data de 01.11.2010 nu mai era platitoare de TVA conform informatiilor existente in baza de date a ANAF(aplicatia Phoenix WEB) si procesul verbal intocmit de Garda Financiara.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscise in factura emise de SocietateaDM.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare desfasoara activitate de comercializare a revistelor si DVD-urilor pentru adulti; capitalul social al societatii este de 200 lei iar in facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatea X este inscris capital social mai mare; pe facturile inregistrate in evidentele contabile ale societatii in cauza sunt inregistrate facturi cu seria DRA iar din actul de control incheiat la Societatea DM rezulta ca acesta societate a emis facturi cu seria DM.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscise in factura emise de Societatea M SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare are ca obiect de activitate comert cu ridicata al bauturilor; capitalul social al societatii este de 200 lei iar in facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatea X este inscris capital social mai mare;

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscise in factura emise de Societatea E , in data de 24.06.2008,01.10.2009,16.11.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare si-a suspendat activitate in mai 2009 si nu mai este inregistrata in scopuri de TVA din mai 2010 dupa cum rezulta din baza de date a ANAF(aplicatia Phoenix WEB).

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscise in factura emise de Societatea F.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare desfasoara activitate de fabricare a materialului rulant (piese de schimb pentru sistemul de franare si saboti); din actul de control incheiat la Societatea F rezulta ca societatea nu a emis facturi cu seria si capitalul social inscris in aceste facturi inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X SRL.

-Societatea X SRL a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscise in factura emise de Societatea G, in luna noiembrie 2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu a fost inregistrata niciodata in scopuri de TVA , dupa cum rezulta din baza de date a ANAF(aplicatia Phoenix WEB).

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de Societatea I.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare desfasoara activitate de reparare a calculatoarelor si a echipamentelor periferice; societatea nu a emis facturi cu seria.. iar capitalul social al societatii este de 200 lei si nu cat este inregistrat in facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in factura emisa de Societatea J, in luna noiembrie 2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu mai este inregistrata in scopuri de TVA din septembrie 2012, dupa cum rezulta din baza de date a ANAF(aplicatia Phoenix WEB).

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de Societatii K.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare desfasoara activitate de dezvoltare imobiliara; societatea a emis facturi cu alta serie decat seria inregistrata pe facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X; capitalul social al societatii este de 200 lei si nu cat este inregistrat in facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X .

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de Societatea L.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare a emis facturi cu alta serie, diferite de cele inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X ; de asemenea difera si codul IBAN inregistrat pe facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X;

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de Societatea M.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu a emis facturile cu acesta serie, aceasta societate a achizitionat facturi de la Tipografia.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de Societatea N.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare desfasoara activitate de intermediari in comerțul cu produse alimentare, bauturi si tutun.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in facturile emise de Societatea P.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu a emis facturi cu seria asa cum apare inregistrat pe facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatea X; capitalul social al societatii este de 210 lei si nu cat este inregistrat in facturi; societatea desfasoara activitate de comerț cu produse alimentare, bauturi si tutun;

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in factura emisa de Societatea R, in luna noiembrie 2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu mai este platitoare de TVA din iunie 2011, conform informatiilor din baza de date ANAF si procesului verbal intocmit de Garda Financiara.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile si TVA inscrise in factura emisa de Societatea S, in luna august 2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea furnizoare nu a depus declaratii fiscale aferente anului 2008; capitalul social al societatii este altul decat cel

inregistrate in facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societății XSRL; societatea desfășoară alte activități de tipărire;

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile și TVA înscrise în facturile emise de Societatea T, pe perioada 2009-2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în numele societății furnizoare se emit facturi false; capitalul social al societății este altul decât cel înscris în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societății X; reprezentantul legal al Societății T declară că începând cu anul 2009 se confruntă cu probleme legate de achiziții și livrări efectuate în numele Societății T, pe teritoriul național.

-Societatea X a considerat deductibile fiscal cheltuielile și TVA înscrise în facturile emise de Societatea Y.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în numele societății furnizoare se emit facturi false așa cum au fost înregistrate și în evidentele contabile ale Societății X; capitalul social al societății este de 1.000 lei și nu cât este înscris în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societății X;

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea facturilor în cauză nu depășește 5.000 lei, fiind achitate în numerar.

Urmare controalelor încrucisate la furnizorii de marfuri și informațiilor existente în baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii mai sus enumerați nu au declarat livrările de bunuri efectuate către Societatea X, în deconturi de TVA respectiv declarația informativă formular 394.

De asemenea, au constatat că bunurile achiziționate au fost vândute de Societatea X până la data controlului, în evidentele contabile ale societății fiind înregistrată descarcarea din gestiune, în aceeași perioadă.

Astfel s-a constatat că Societatea X, în baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerați, care nu au calitate de document justificativ, a înregistrat în evidentele contabile, pe perioada verificată, cheltuieli deductibile fiscal și TVA deductibile.

În temeiul art.11 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile efectuate de Societatea X și au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu marfa și TVA deductibile.

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa în conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.82/1991, republicată, pct.49 din Ordinul MFP 1752/2005, pct.46 din Ordinul MFP3055/2009 și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anilor 2011 și 2012, societatea a considerat că fiind deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile privind amenzile și penalitățile, fiind încălcate astfel prevederile art.21 alin. (4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată s-a constatat că, în luna decembrie 2011, societatea a efectuat în mod eronat descarcarea de gestiune a marfurilor, având drept consecință majorarea nejustificată a cheltuielilor privind marfurile vândute.

În timpul controlului organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor pct.160 din OMFP 3055/2009 au refăcut calculele privind descarcarea de gestiune, rezultând o diferență. În temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2011.

Din Raportul de inspectie fiscala intocmit de D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie fiscala, reiese ca in luna martie 2012 s-a procedat la inventarierea stocului de marfa pe care il detinea Societatea X si s-a constatat o lipsa in gestiune, neimputabila.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.19 si art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele pe inspectie fiscala, au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe perioada 2008-2012, stabilind suplimentar impozit pe profit sau diminuarea pierderii astfel:

-pe anul 2008 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit;

-pe anul 2009 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala;

-pe anul 2010 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala;

-pe anul 2011 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala;

-pe anul 2012 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala;

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.04.2008-14.06.2013, majorari de intarziere/dobanzi si pe perioada 01.07.2010-14.06.2013, penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor de achizitii marfuri care nu au calitate de document justificativ.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in temeiul prevederilor art.11 coroborat cu prevederile art.145, art.146, art.155 din Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.04.2008-14.06.2013, majorari de intarziere/dobanzi si pe perioada 01.07.2010-14.06.2013, penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au lasat ca masura Societatii X:

“Efectuarea demersurilor necesare in vederea inregistrarii diminuarii pierderii fiscale, pentru perioada 2009-2012 ;

Rectificarea Registrului de evidenta fiscala pentru anii fiscali 2009, 2010, 2011 si 2012 cu respectarea prevederilor Ordinului nr.870/2205 privind Registrul de evidenta fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si a Declaratiei (101) privind impozitul pe profit pentru anii 2009, 2010,2011 si 2012.”

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2008-31.12.2012;

A.MOTIVE PROCEDURALE

1) Cu privire la argumentul societății contestatare potrivit caruia actele administrative contestate ar trebui anulate pe motiv ca acestea sunt afectate de un viciu de procedura constand în reverificarea unei perioade fiscale, având la baza informații pe care organele de inspectie fiscala ar fi putut sa le cunoască și la data primei verificări, mentionam:

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca în speta Direcția Generala a Finanțelor Publice -Activitatea de Inspectie Fiscala, prin Decizia de reverificare a dispus reverificarea obligatiilor fiscale ale Societății X și anume:

- Impozit pe profit pe perioada 01.01.2008 -30.09.2011;
- TVA pe perioada 01.01.2008 -31.03.2012,

motivul reverificarii fiind ca de la data ultimei verificări și pana în prezent au apărut elemente suplimentare care pot influența rezultatele inspectiei fiscale anterioare, în sensul ca s-au obținut informații noi urmare unor solicitari de controale încrucisate.

În drept, potrivit art.105 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii deciziei de reverificare:

“(3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

Totodata potrivit dispozitiilor art.105⁴ din același act normativ:

„(1) Prin excepție de la prevederile [art. 105](#) alin. (3), conducătorul inspectiei fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspectia fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucisate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspectie, de natură să modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspectie fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspectie sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

Din prevederile legale mai sus citate se reține ca inspectie fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare tip de creanta fiscala , însă prin excepție conducătorul inspectiei fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă au apărut date suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării verficarilor , care influențează rezultatele acestora .

Se reține ca, organele de inspectie fiscala sunt obligate ca comunice contribuabilului decizia de reverificare care poate fi contestata potrivit legii.

Totodata incidente spetei ii sunt aplicabile și prevederile din Ordinul 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor si obligatiei contribuabililor în timpul inspectiei fiscale , potrivit caruia:

“4. Dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării

Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării.

Totuși, în cazul în care, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală la data efectuării verificărilor, sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade.

Datele suplimentare pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade pot rezulta din situații cum sunt:

-efectuarea unui control încrucișat asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care faceți parte și dumneavoastră;

-obținerea pe parcursul acțiunilor de inspectie fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea dumneavoastră, într-o perioadă care a fost deja supusă inspectiei fiscale;

- solicitări ale organelor de urmărire penală ori ale altor organe sau instituții îndreptățite potrivit legii;

- informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca pe perioada supusa reverificarii, X a făcut obiectul unor inspectii fiscale urmare cărora s-au intocmit Raportul de inspectie fiscală în baza caruia s-a emis și Raportul de inspectie fiscală nr.F-MS în baza caruia s-a emis Decizia de impunere.

Ulterior inspectiilor fiscale mai sus amintite, Garda Financiara a efectuat un control la Societatea X, obiectul controlului fiind activitățile comerciale desfășurate de aceasta societate cu contribuabili inactivi, care s-a finalizat prin intocmirea Procesului verbal.

Urmare verificarii s-a constatat ca Societatea X, pe perioada 2009-2011 a avut relații comerciale cu societati declarate inactiv conform datelor obtinute din baza de date ANAF - programul informatic FISCNET respectiv neconcordantele din Declarația 394 .

S-a constatat ca în anii 2009 și 2010 societatea contestatara a înregistrat în contabilitate, ca deductibile fiscal cheltuieli și TVA în baza unor facturi emise de furnizori care erau declarati inactivi și nu erau înregistrați în scopuri de TVA la data emiterii facturilor.

Se reține ca, Garda Financiara a transmis D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, Procesul verbal.

De asemenea, se reține ca organele de inspectie fiscală au obținut informații suplimentare cu privire la furnizorii Societății X, urmare realizării de controale

incrucisate; din informațiile obținute a rezultat ca în numele Societăților ...se emit facturi false.

La data controalelor efectuate în martie și iulie 2012, organelor de inspecție fiscală nu le erau cunoscute aceste informații suplimentare .

Mai mult, contribuabilul avea posibilitatea de a contesta Decizia de reverificare în conformitate cu prevederile art.105⁴ din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.205, art.207 din același act normativ.

Caz de nulitate a actului administrativ fiscal , conform art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, în vigoare la data emiterii actelor administrativ fiscale contestate il reprezintă:

*"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.",*situație care nu se circumscrie speței.

Legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrativ fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enunțat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu fără a fi necesară cererea contribuabilului însă în speță nu este cazul.

În consecință, actele administrativ fiscale contestate, în speță Decizia de impunere și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală au fost întocmite cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, motiv pentru acestea nu pot fi anulate pe motive procedurale iar contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Deoarece excepția de procedură ridicată de societatea contestată a fost respinsă ca neîntemeiată , D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestatăii 2 se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de Societatea X.

B).FONDUL CAUZEI

1.Referitor la cheltuielile cu marfa și TVA, considerate ca nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, contestate de societate, **D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestatăii 2 este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu marfa și TVA, înregistrate în evidențele contabile ale Societății X în baza unor facturi ce nu au la bază operațiuni reale, în condițiile în care s-a constatat că au fost emise de furnizori inactivi sau neinregistrați în scopuri de TVA sau pentru care nu se probează realitatea operațiilor.**

In fapt, pe perioada 01.01.2008-31.12.2013 , Societatea X a înregistrat în evidentele contabile achizitii de marfuri în baza facturilor emise de furnizorii... .

În baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerati societatea contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata și de asemenea cheltuieli cu marfa, considerate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe aceasta perioada.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca aceste facturi nu au calitatea de document justificativ intrucat nu contin informatii reale respectiv codul fiscal nu apartine furnizorului, furnizorul nu era inregistrat in scopuri de TVA, furnizorul era inactiv sau radiat sau avea activitatea suspendata;valoarea facturilor in cauza nu depaseste 5.000 lei, fiind achitate in numerar.

De asemenea, din informațiile înscrise în Procesul verbal întocmit de Garda Financiara si informatiilor existente in baza de date a ANAF,organelor de inspectie fiscala au constatat ca furnizorii mai sus enumerati nu au declarat livrarile de bunuri efectuate catre Societatea X, in deconturi de TVA respectiv declaratia informativa formular 394.

Astfel, in temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal, organelor de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile efectuate de Societatea X de la furnizorii mai sus enumerati si au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.82/1991, republicata, pct.49 din Ordinul MFP 1752/2005, pct.46 din Ordinul MFP nr.3055/2009 si prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

De asemenea, organelor de inspectie fiscala , în temeiul prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, au respins la deductibilitate TVA înregistrata în evidentele contabile în baza acestor facturi.

În contestatia formulata, societatea contestatara sustine ca , in mod gresit si fara a specifica exact care conditii nu sunt indeplinite , organelor de inspectie fiscala au apreciat ca facturile in cauza nu ar indeplini calitatea de document justificativ iar capitalul social nu este un element obligatoriu al facturii, prevazut la art.155 din Codul fiscal; specifica faptul ca la data achizitiei marfurilor si nici ulterior acestei date nu era in masura sa cunoasca seriile si numerele facturilor utilizate de furnizor si nici daca acestia isi evidentia sau nu in contabilitate facturile emise catre clienti.

In sustinerea contestatiei Societatea X invoca prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal si sustine ca facturile cuprind in mod obligatoriu elementele prevazute la acest articol de lege.

Sustine ca o verificare a furnizorilor de marfuri este aproape imposibila si nu poate fi trasa la raspundere pentru faptele savarsite de alte persoane.Conform datelor publicate pe site-ul Ministerului Finantelor, la data emiterii facturilor in cauza, furnizorii de marfuri erau activi.Invoca în susținere jurisprudenta Curtii europene de Justitie, principiul neutralitatii fiscale care sta la baza functionarii sistemului comun de TVA si arata ca potrivit acestor prevederi nu se poate restrictiona dreptul de deducere al TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate de la contribuabili declarati inactivi sau a caror inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata.

În drept, cu privire la deductibilitatea chetuielilor,in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) si lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul

Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.21

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

[...]

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor; [...]

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

Potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din Cod:

"Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare."

Din prevederile legale enuntate se retine ca cheltuieli nedeductibile fiscal sunt cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;"

Totodata la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede ca:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile inregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se retine ca, înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare efectuării unei operațiuni economico-financiare conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct.49 din OMFP nr.1752/2005 menținute la pct.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada verificată, care prevăd:

"46.-(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enunțate se retine că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acestuia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodată că, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea; forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

În materie de TVA, în speta sunt incidente prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit cărora:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

-art.134

“(1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134^1

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

-art. 134^2

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

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

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

La art.147^1 din același act normativ se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”

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

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul conditionează 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, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia si anume:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

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

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă; [...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;"

In speta fiind vorba de achizitii de marfuri de la furnizori inactivi, carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA sunt aplicabile si prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform [art. 78¹](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.[...]

“(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 153](#) alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform [art. 153](#) a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

La art.78¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

“(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

- a) datele de identificare a contribuabilului;*
- b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;*
- c) data reactivării;*
- d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;*
- e) alte mențiuni.*

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

(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”

Din prevederile legale enuntate se retine ca beneficiarii care achizitioneaza bunuri sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite in Romania, dupa inscrierea acestora in Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor si al taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor respective.

De asemenea, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată

nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2008-31.12.2013 , Societatea X a înregistrat în evidentele contabile achizitii de marfuri în baza facturilor emise de furnizorii în valoare de ..lei si TVA deductibila.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate in evidentele contabile in baza carora societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si TVA deductibila nu au calitate de document justificativ nu contin informatii reale respectiv codul fiscal nu apartine furnizorului in scris in factura, furnizorul nu era inregistrat in scopuri de TVA, furnizorul era inactiv sau radiat sau avea activitatea suspendata.Valoarea facturilor in cauza nu depaseste 5.000 lei iar plata facturilor s-a efectuat in numerar.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au utilizat mijloacele de proba prevazute de art.49 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si anume au avut in vedere informatiile existente in Procesul verbal intocmit de Garda Financiara din care rezulta ca Societatea X a inregistrat in contabilitate cheltuieli si a dedus taxa pe valoarea adaugata, in scrisa in facturile fiscale emise de societatile, care la data emiterii erau declarate inactiv sau nu erau inregistrate ca platitoare de TVA.

Din Procesul verbal intocmit de Garda Financiara la Societatea X rezulta ca:

-Pe perioada 2009-2010 , societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli si TVA deductibila in baza facturilor emise de Societatea A, societate care conform datelor din programul INFOPC este declarata inactiva din iunie 2009 iar platitoare de TVA a fost pe perioada mai 2008-iulie 2009 .

Conform fisei contului 401, s-a constatat ca Societatea X a inregistrat in evidentele contabile in luna martie 2009 si iunie 2010 achizitii de bunuri conform facturilor in baza carora a dedus TVA.

-Conform informatiilor din programul INFOPC , Societatea C este declarata inactiva din mai 2011 urmare neindeplinirii obligatiilor declarative ; Societatea X a inregistrat in evidenta contabila conform fisei 401, facturi emisa de acesta societate, in conditiile in care furnizorul era declarat inactiv.

-In luna noiembrie 2011, societatea contestatara inregistreaza in evidenta contabila conform fisei contului 401, factura emisa de furnizorul R iar din programul INFOPC s -a constatat ca societatea furnizoare este neplatitoare de TVA la data emiterii facturii , fiind declarata inactiva din mai 2011.

-In august 2010, societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabila factura si in februarie 2011, facturi ca fiind emise de Societatea D.

Din programul informatic INFOPC s-a constatat ca, codul fiscal, in scris in cele doua facturi apartine altei societati, care a fost declarata inactiva din octombrie 2010 urmare neindeplinirii obligatiilor declarative.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat achizițiile efectuate de societatea contestatara pe perioada reverificata si au constatat urmatoarele:

-Cu privire la achizițiile și TVA inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor ca fiind emise de furnizorul A, din informațiile transmise de Administratia Finanțelor Publice, s-a reținut ca în numele societății furnizoare au fost emise facturi false.

Din adresa transmisa de Administratia Finanelor Publice rezulta ca in nota explicativa reprezentantul legal al societății face mentiunea ca în luna august 2008, stampila societății i-a fost sustrasa din mașina personala în mod abuziv , fiind emise astfel facturi fiscale în numele Societatii , argumentele reprezentantului legal fiind justificate de sesizarea depusa la poliție.

De asemenea, din aceasta adresa rezulta ca:

- În perioada ianuarie-decembrie 2008 societatea a folosit plaja de numere pentru facturi și chitante începând de la 001 și a emis facturi de la 001 la 008, numere alocate conform deciziei;

-pe perioada ianuarie- decembrie 2009 s-au emis facturi de la nr.0001 cu seria F , conform Deciziei emisa în baza Ordinului 2226/2006.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate în evidentele contabile ale Societății X în anul 2009 au inscrise o alta serie în conditiile în care societatea furnizoare arata ca facturile emise pe perioada ianuarie- decembrie 2009 au inscrise seria ...

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, inregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în iulie 2008, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea C, se reține ca din informatii obtinute de organele de inspectie fiscala(adresa emisa de Administratia Finanelor Publice) s -a constatat ca societatea furnizoare nu a desfasurat activitate de la infiintare si a achizitionat un numar de doua facturieri, care nu au fost utilizate.

In contabilitatea societatii contestatare au fost inregistrate facturi ca fiind emise de Societatea C.

Din adresa emisa de Administratia Finanelor Publice rezulta ca Societatea C a fost declarata inactiva prin OPANAF nr.2499/21.09.2010 începând cu octombrie 2010 și i s-a anulat inregistrarea în scopuri de TVA începând cu noiembrie 2010.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta inregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în luna septembrie 2008, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea CD se reține ca din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) și din Procesul verbal intocmit de Garda Financiara , a rezultat ca din iunie 2011 societatea furnizoare nu mai era platitoare de TVA.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta , inregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare in luna august 2010, februarie 2011 si luna septembrie 2011, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea DP, se reține ca din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) și din Procesul verbal intocmit de Garda Financiara , a rezultat ca din noiembrie 2010, societatea furnizoare nu mai era platitoare de TVA.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta inregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în perioada ianuarie 2008 – aprilie 2008 , în baza facturilor ca fiind emise de Societatea DM se reține ca, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) , a rezultat ca societatea furnizoare desfasoara activitate de comercializare a revistelor si DVD-urilor pentru adulti; capitalul social al societatii este de 200 lei.

In facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatea X capital social inscris este altul si difere seria facturilor.

Din Procesul verbal intocmit de Direcția Generala Coordonare Inspectie Fiscala la Societatea DM, cu privire la facturile emise de către acesta societate rezulta ca „pe anul 2008 numerele de facturi încep cu seria...”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Astfel facturile inscrise în evidenta contabila a societății contestatare având seria nu se afla în plaja de numere alocata de Societatea DM conform Deciziei interne.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, înregistrate în evidentele contabile de societatii contestatare în ianuarie 2010 în baza facturilor ca fiind emise de Societatea MG, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca din informațiile existente în baza de date ANAF, societatea furnizoare are ca obiect de activitate comerț cu ridicata al bauturilor; capitalul social al societatii este de 200 lei iar în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatea X este înscris al suma ca rubrica capital social;

Cu privire la achizițiile și TVA, înregistrate în evidentele contabile de societatii contestatare în luna iunie 2008, octombrie și noiembrie 2009, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea E, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB), s-a reținut ca societatea furnizoare și-a suspendat activitate din mai 2009 și nu mai este înregistrată în scopuri de TVA din mai 2009. În facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatea X este înscris alt capital față de capitalul social declarat de societatea furnizoare.

Se reține ca Societatea E are ca obiect de activitate „Activități de consultanță în tehnologia informației”.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în luna martie 2008 și luna iulie 2009, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea F se reține ca din informațiile existente în baza de date ANAF a rezultat ca societatea furnizoare desfășoară activitate de fabricare a materialului rulant (piese de schimb pentru sistemul de frânare și saboți); din actul de control încheiat la Societatea F rezulta ca societatea nu a emis facturi cu seria și capitalul social înscris în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatii X.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în luna noiembrie 2012, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea G, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) rezulta ca acest furnizor nu a fost înregistrat niciodată în scopuri de TVA.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în lunile ianuarie, februarie, mai, septembrie, decembrie 2008, martie, octombrie, decembrie 2009, august 2012, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea I, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) rezulta ca acest furnizor desfășoară activitate de reparare a calculatoarelor și a echipamentelor periferice; societatea nu a emis facturi cu seria și capitalul social înscris în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatii X.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în luna noiembrie 2012, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea J, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) rezulta ca societatea furnizoare nu mai este înregistrată în scopuri de TVA din data de septembrie 2012.

Cu privire la achizițiile și TVA aferenta, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în luna august 2009, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea K, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB)

rezulta ca societatea furnizoare desfasoara activitate de dezvoltare imobiliara; societatea furnizoare nu a emis facturi cu seria si capitalul social inregistrat in facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X.

Cu privire la achizițiile și TVA aferentă, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată în lunile august și noiembrie 2011, mai, septembrie și noiembrie 2012, în baza facturilor ca fiind emise de Societatea L, din informațiile existente în baza de date ANAF (aplicatia Phoenix WEB) rezulta ca societatea furnizoare nu a emis facturi și codul IBAN înscris pe facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societății X;

Cu privire la achizițiile și TVA, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată în luna iunie 2009 în baza facturilor ca fiind emise de Societatea M, din informațiile rezultate din adresa transmisă de Administrația Finanțelor Publice - Activitatea de inspecție fiscală rezulta ca Societatea M a achiziționat facturi de la Tipografia, seria facturilor fiind alta decât seria înscrisă pe facturile înregistrate în evidentele contabile ale societății MD.

Cu privire la achizițiile și TVA, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată în luna februarie 2008 în baza facturii ca fiind emisă de Societatea N, din informațiile existente în baza de date ANAF rezulta ca societatea furnizoare desfasoara activitate de intermediari în comerț cu produse alimentare, bauturi și tutun.

Cu privire la achizițiile și TVA aferentă, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată în lunile martie, aprilie și mai 2008 în baza facturilor ca fiind emisă de Societatea P din informațiile deținute de organele de inspecție fiscală (Procesul verbal întocmit de Direcția Generală de Coordonare și Inspecție Fiscală) a rezultat ca societatea furnizoare nu a emis facturi cu seria care apare înscrisă pe facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatii X ; capitalul social al societății este altul decât cel înscris în facturi; societatea desfasoara activitate de comerț cu produse alimentare, bauturi și tutun.

Cu privire la achizițiile și TVA aferentă, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată în luna noiembrie 2011 în baza facturii ca fiind emisă de R , din informațiile din baza de date ANAF și procesului verbal întocmit de Garda Financiară rezulta ca societatea furnizoare nu mai este platitoare de TVA din iunie 2011.

Cu privire la achizițiile și TVA aferentă, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată în luna august 2008 în baza facturii ca fiind emisă de Societatea S , din informațiile din baza de date ANAF a rezultat ca societatea furnizoare nu a depus declarații fiscale aferente anului 2008; capitalul social al societății este altul decât cel înscris în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatii X; societatea desfasoara alte activități de tipărire.

Cu privire la achizițiile și TVA aferentă, înregistrate în evidentele contabile ale societății contestată pe perioada 2009-2011, în baza facturii ca fiind emisă de Societatea T.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în numele societății furnizoare se emit facturi false; capitalul social al societății este altul decât cel înscris în facturile înregistrate în evidentele contabile ale Societatii X; reprezentantul legal al Societatii T declară că începând cu anul 2009 se confruntă cu probleme legate de achiziții și livrări efectuate în numele Societatii T, pe teritoriul național.

Cu privire la achizițiile și TVA aferentă, înregistrate în evidențele contabile ale societății contestată în luna octombrie 2009 în baza facturii ca fiind emisă de Societatea Y.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în numele societății furnizoare se emit facturi false așa cum au fost înregistrate și în evidențele contabile ale Societății X; capitalul social al societății este altul decât cel înscris în facturile înregistrate în evidențele contabile ale Societății X;

Se reține că, valoarea facturilor înregistrate în evidențele contabile ca fiind emise de furnizorii mai sus enumerați nu depășesc 5.000 lei și au fost achitate în numerar.

De asemenea, din informațiile existența în baza de date ANAF și controalele încrucisate efectuate la furnizorii de marfuri s-a constatat că furnizorii mai sus enumerați nu au declarat livrările de bunuri efectuate către Societatea X, în deconturi de TVA respectiv declarația informativă formular 394.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că bunurile achiziționate de Societatea X în baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerați au fost vândute până la data controlului, în evidențele contabile ale societății fiind înregistrată descarcarea din gestiune, în aceeași perioadă.

Urmare constatarilor efectuate de organele de inspecție fiscală precum și administrării mijloacelor de probă prevăzute de art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare s-a reținut că achizițiile efectuate de Societatea X de la furnizorii mai sus enumerați nu au la baza documente justificative în condițiile în care s-a constatat că achizițiile de bunuri s-au efectuat de la furnizori declarați inactivi, radiati, care aveau activitatea suspendată, care nu erau înregistrați în scopuri de TVA la data emiterii facturilor, care au alt obiect de activitate decât producerea sau comercializarea de îmbracaminte sau care susțin că nu au avut relații economice cu societatea contestată, rezultând astfel că, operațiunile în cauză nu au la bază operațiuni reale și legale, respectiv nu au scop economic.

Se reține că, operațiunile economice derulate de Societatea X cu furnizorii mai sus enumerați au fost analizate și de organele de cercetare penală, în speta fiind întocmită Sesizarea penală privind săvârșirea unor fapte penale de evaziune fiscală de către administratorul societății, care a făcut obiectul dosarului penal ce a fost reunit cu dosarul penal, soluționat de Parchetului de pe lângă Tribunal prin Ordonanța de clasare, rămasă definitivă, prin care s-a dispus:

„1. Clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de articolul 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 din NCP și art.5 din NCP.

2. Aplicarea următoarei sancțiuni cu caracter administrativ:

-amenda în sarcina faptuitoarei (...)

-amenda în sarcina faptuitorului (...)

Din considerentele Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal în dosarul penal, rezulta că:

„In cauza s-au efectuat cercetări cu privire la faptul că administratorii Societății X, în perioada 2009-2012, au evidențiat în actele contabile ale societății cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, respectiv achiziții de bunuri de la mai multe societăți comerciale incluse în categoria contribuabililor inactivi. Aceștia au înregistrat fără justificare legală în evidențele contabile suma reprezentând contravaloarea unor

articole de îmbrăcăminte și TVA, înscrise în facturile fiscale emise de diferiți furnizori care la data emiterii acestora erau declarați inactivi sau nu erau înregistrați ca platitori de TVA. Facturile fiscale nu conțineau informații reale respectiv codul fiscal nu aparține furnizorului, facturile erau emise cu TVA de către societăți comerciale care nu erau înregistrate ca platitoare de TVA sau de către societăți care aveau activitatea suspendată sau erau radiati.

Prejudiciul cauzat bugetului de stat este ...din care impozit pe profit și TVA .

Conform adresei emisa de A.J.F.P. -Serviciul Fiscal Orasenesc, Societatea X a achitat integral prejudiciul.”

Se reține ca, urmare analizei întregului material probatoriu, organele de cercetare penală au apreciat ca în evidentele contabile ale societății X s-a înregistrat fără justificare legală suma reprezentând contravaloarea unor articole de îmbrăcăminte și TVA, înscrise în facturile fiscale emise de diferiți furnizori care la data emiterii acestora erau declarați inactivi sau nu erau înregistrați ca platitori de TVA; organele de cercetare penală specifică în mod clar ca operațiunile au fost înregistrate, în baza unor facturi fiscale ce nu conțineau informații reale respectiv codul fiscal nu aparține furnizorului, facturile erau emise cu TVA de către societăți comerciale care nu erau înregistrate ca platitoare de TVA sau de către societăți care aveau activitatea suspendată sau erau radiati.

Din Ordonanța de clasare se reține ca prejudiciul care face obiectul dosarului penal a fost achitat , după cum rezulta din adresa A.J.F.P. -Serviciul Fiscal Orasenesc astfel ca, în temeiul art.315 alin.1) lit.b) Cod procedura penală raportat la art.16 alin.1) lit.h) Cod procedura penală cu referire la art.10 alin.1) din Legea nr.241/2005 și art.91 lit.c) Cod penal din 1968, s-a dispus clasarea cauzei și aplicarea unei sancțiuni administrative administratorilor Societății X.

Mentionăm ca, în raport de soluția organelor de cercetare penală , A.J.F.P. - Inspectie fiscală a depus la dosarul cauzei un punct de vedere precizând ca soluția Parchetului de pe lângă Tribunalul nu este de natură să combată din punct de vedere fiscal rezultatele inspectiei fiscale; soluția pronunțată de organele de cercetare penală s-a bazat pe achitarea prejudiciului iar având în vedere ca prejudiciul este situat sub plafonul de 50.000 euro , organul de urmărire penală a aplicat o sancțiune administrativă administratorilor societății.

Organul de inspectie fiscală consideră ca răspunderea fiscală nu poate fi înlăturată, aceasta fiind prezentată detaliat , fundamentată pe situația de fapt și argumentată cu temeiuri legale iar reanalizarea acesteia în raport de soluția organelor de cercetare penală nu poate duce la concluzii diferite de consemnarile din Raportul de inspectie fiscală.

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Având în vedere ca , prin Ordonanța de clasare emisă de Parchetul de pe lângă Tribunal în dosarul penal privind administratorii X s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și nu s-a judecat și latura

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatiei ordonanta de clasare emisa de organele de cercetare penala, pe motiv ca prejudiciul a fost achitat bugetului de stat, a fost mai mic decât echivalentul în moneda naționala a 50.000 euro iar faptuitorii nu au comis anterior o infractiune de evaziune fiscala și nu au beneficiat într-un interval de 5 ani de la comiterea faptei de prevederile art.10 alin.1) din Legea nr.241/2005.

Astfel, potrivit dispozitiilor Codului fiscal care reglementeaza deductibilitatea cheltuielilor precum și deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, mai sus enuntate, se retine ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile inregistrate în evidentele contabile care nu au la baza documente justificative respectiv orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

De asemenea, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat și a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Referitor la indeplinirea cerintelor de forma, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA in baza facturilor emisa de furnizori declarati inactivi, radiati , care aveau activitatea suspendata, care nu erau înregistrați în scopuri de TVA, care au alt obiect de activitate decât producerea sau comercializarea de imbracaminte sau care sustin ca nu au avut relații economice cu societatea contestatara.

Acest lucru a fost constatat și de organele de cercetare penala urmare analizei întregului material probatoriu, după cum rezulta din considerentele Ordonantei de clasare pronunțata în dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal.

După cum s-a arătat și mai sus organele de cercetare penala specifica în mod clar ca operatiunile au fost inregistrate, în baza unor facturi fiscale ce nu contineau informații reale respectiv codul fiscal nu aparține furnizorului, facturile erau emise cu TVA de către societati comerciale care nu erau inregistrate ca platitoare de TVA sau de către societati care aveau activitatea suspendata sau erau radiati.

Astfel, argumentul societății contestatate potrivit caruia ar fi înregistrat în evidentele contabile facturi care contin elementele prevazute la art.155 din Codul fiscal , nu poate fi reținut în solutionare favorabila a contestatiei.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

In speta se retine ca facturile inregistrate in evidentele contabile ale Societatii X nu au calitatea de document justificativ in conditiile in care s-a constatat ca nu contin informatii reale respectiv codul fiscal nu apartine furnizorului, facturile erau emise cu TVA de către societati comerciale care nu erau inregistrate ca platitoare de TVA sau de către societati care aveau activitatea suspendata sau erau radiati.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate beneficiarii care achizitioneaza bunuri de la contribuabili inactivi sau cărora li s-a anulat inregistrarea în scopuri de TVA nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adaugata.

Prezentarea de facturi, note de receptie, nu este suficienta pentru a demonstra realitatea operatiunilor in conditiile in care s-a constatat ca facturile de achizitie un au calitate de documente justificative, acestea fiind emise de furnizori inactivi, radiati, neinregistrati in scopuri de TVA sau furnizori care declara ca un au avut relatii economice cu societatea contestatare, dupa cum rezulta din probele administrate in cauza, astfel ca argumentul societatii contestatare este neintemeiat si nu este bazat pe dovezi obiective.

Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia V din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 face referire la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si a cheltuielilor care duc la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau **nu corespund realitatii** ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

"In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Se mai retine de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca notele de receptie nu pot fi avute in vedere pentru deducerea cheltuielilor si TVA, intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora."

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deducere a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

"atunci când se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca aprovizionarea a fost facuta de un contribuabil care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia facuta de el, a participat la o operatiune de care este legata o evaziune fiscala aferent platii TVA, este de competenta tribunalului national sa refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului platit. "

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel

incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificiu va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

"Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din care acest drept deriva dintr-o practica abuziva. Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

Prin Decizia nr.272/2013,emisa intr-o cauza similara, Inalta Curte de Casatie si Justitie, in conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, defineste operatiunile fictive ca fiind operatiunile care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista. In acest sens operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrare in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ.

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.64 din O.G. nr.927/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare la data depunerii contestatiei:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale"

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii."

Iar la art.206 din același act normativ se prevede:

*"(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]
d) dovezile pe care se întemeiază;"*

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

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

În condițiile în care societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală iar pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele societății, informațiile din baza de date ANAF, informațiile transmise de organele fiscale urmărirea controalelor efectuate la furnizorii de marfuri iar organele de cercetare penală, urmărirea cercetării și analizării materialului probatoriu au constatat că în evidențele contabile au fost înregistrate fără justificare legală suma reprezentând contravaloarea unor articole de îmbrăcăminte și TVA în baza facturilor fiscale emise de furnizorii persoane juridice, care la data emiterii acestora erau declarați inactivi sau nu erau înregistrați ca platitori de TVA, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reînscris operațiunile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerați și au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa și TVA deductibile, înregistrate în evidențele contabile în baza facturi care nu au calitatea de document justificativ și nu reflectă realitatea economică.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căreia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu

numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reînscadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Reînscadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor fiscale existente în baza de date a ANAF, informațiilor transmise de alte organe de control, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

“Organul fiscal este îndreptat să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Iar potrivit art.7 din același act normativ

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

La art.63 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

Argumentul societății contestate potrivit căruia nu poate fi trasă la răspundere pentru faptele săvârșite de alte persoane nu poate fi reținut în soluționare favorabilă a contestației în condițiile în care în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 mai sus enunțat, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-a întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-a înregistrat în evidențele contabile, de unde rezultă că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.5679/2013 emisă într-o speță similară.

Mai mult din prevederile legale mai sus enunțate cu privire la contribuabilii inactivi/reactivați rezultă că pe site-ul ANAF se afișează Registrul contribuabililor inactivi/reactivați.

Instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim în izolare, din punct de vedere economic a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți, aceștia din urmă având posibilitatea să se protejeze de consecințele fiscale negative ale

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarati inactivi printr-o simpla verificare pe internet a starii furnizorilor/prestatorilor în urma consultarii Registrului contribuabililor inactivi, registru public organizat de Agenția Națională de Administrare Fiscala.

În consecința, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa și TVA deductibilă, înregistrate în evidențele contabile pe perioada 01.01.2008-31.12.2012, în baza facturilor emise de furnizorii.

Astfel, se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de societatea X cu privire la cheltuielile cu marfa și TVA deductibilă înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerați care la data emiterii acestora erau declarați inactivi sau nu erau înregistrați ca platitori de TVA, sau s-a constatat că nu au avut relații comerciale cu societatea contestată, facturi care s-au dovedit că nu au calitatea de document justificativ în condițiile în care nu conțineau informații reale.

2.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere și diminuarea pierderii fiscale pe anii 2009, 2010, 2011 și 2012, conform Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă Societatea X datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere și are obligația de a diminua pierderea fiscală pe anii 2009, 2010, 2011 și 2012, conform Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa, înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de furnizorii mai sus enumerați care la data emiterii acestora erau declarați inactivi sau nu erau înregistrați ca platitori de TVA, sau s-a constatat că nu au avut relații comerciale cu societatea contestată, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că în cursul anilor 2011 și 2012, societatea a considerat că fiind deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile privind amenzile și penalitățile, fiind încălcate astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată s-a constatat că, în luna decembrie 2011, societatea a efectuat în mod eronat descarcarea de gestiune a marfurilor, având drept consecință majorarea nejustificată a cheltuielilor privind marfurile vândute.

În timpul controlului organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor pct.160 din OMFP 3055/2009 au refăcut calculele privind descarcarea de gestiune, rezultând o diferență.În temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2011.

Din Raportul de inspectie fiscala intocmit de D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie fiscala, reiese ca in luna martie 2012 s-a procedat la inventarierea stocului de marfa pe care il detinea Societatea X si s-a constatat o lipsa in gestiune, neimputabila.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

Urmare constatarii acestor deficiente organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit/pierdere fiscala pe perioada 2008-2012, in conformitate cu prevederile art.19 si art.21 alin.(1) din Codul fiscal și au stabilit:

- impozit pe profit pe anul 2008;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma ..pe anul 2009;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de ...pe anul 2010;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de..., pe anul 2011;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de ...pe anul 2012;

În contestatia formulata societatea contestatara prezinta argumente doar cu privire la cheltuielile cu marfa, considerate ca nedeductibile fiscal pe perioada verificata.Cu privire la celelalte deficiente constatate de organele de inspectie fiscala , societatea contestatara nu prezinta în sustinea contestatiei motivele de fapt și de drept pentru care înțelege sa conteste și aceste sume și de asemenea, nu prezinta dovezi în sustinerea contestatiei.

In drept, in materia impozitului pe profit, pe perioada verificata, sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

coroborat cu prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , aprobate prin H.G. nr.44/2004 , potrivit carora:

"Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

In conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, veniturile si cheltuielile luate in calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine ca chetuielile cu marfa considerate ca nedeductibile fiscal, respinse la deductibilitate si prin prezenta decizie de organul de solutionare a contestatiei, pentru motivele mai sus prezentate, au fost inregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata pentru care s-a dispus masurile potrivit Dispozitiei de masuri.

Se retine ca, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu marfa pe anul 2008 s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe profit asupra profitului impozabil in stabilit suplimentar , prin aplicarea cotei de 16% prevazuta de art.17 din Codul fiscal, prin Decizia de impunere.

In ceea ce priveste anul 2009, avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a retinut ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa se retine ca in mod legal s-a diminuat cu suma ...pierderea fiscala stabilita si declarata de societatea contestatara pe aceasta perioada.

Cu privire la diminuarea pierderii pe anul 2010 cu suma de ..lei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala stabilita si declarata de societate pe aceasta perioada, in conditiile in care aceste cheltuieli au fost respinse la deductibilitate prin prezenta decizie.

In ceea ce priveste anul 2011 se retine ca organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala pe aceasta perioada cu suma de ...lei urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu marfa si cheltuielilor cu marfa rezultate din descarcarea din gestiune a marfii, inregistrate in mod eronat de societate in evidenta contabila precum si a cheltuielilor cu amenda considerate in mod eronat ca deductibile fiscal de societate.

Prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi care nu contin informatii reale , dupa cum au constatat si organele de cercetare penala.

Cu privire la cheltuielile cu descarcarea marfii din gestiune si cheltuieli cu amenzile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat societatea nu prezinta argumente in sustinerea contestatiei, contestatia fiind ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

In aceste conditii se retine ca in mod legal , organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala stabilita si declarata de societate pe anul 2011.

Cu privire la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2012, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pe anul 2012 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi care nu au calitatea de document justificativ precum si cheltuielile cu marfa lipsa in gestiune , neimputabila, si cheltuielile cu amenda considerata in mod eronat de societate ca deductibila fiscal.

In contestatia formulata, cu privire la cheltuielile reprezentand marfa lipsa in gestiune , neimputabila, si cheltuielile cu amenda, societatea nu prezinta argumente in sustinerea contestatiei.

Cum prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuieli cu marfa iar cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal societatea un prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste diminuarea pierderii fiscale in totalitate, contestatia pentru acest capat de cerere fiind nemotivata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au diminuat pierderea fiscala stabilita si declarata de societate pe anul 2012.

Avand in vedere ca pe perioada 2009-2012 s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale declarata de societate se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care au lasat ca masura Societatii X:

“Efectuarea demersurilor necesare in vederea inregistrarii diminuarii pierderii fiscale, pentru perioada 2009-2012 cu suma totala de ..lei .

Rectificarea Registrului de evidenta fiscala pentru anii fiscali 2009, 2010, 2011 si 2012 cu respectarea prevederilor Ordinului nr.870/2205 privind Registrul de evidenta fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si a Declaratiei (101) privind impozitul pe profit pentru anii 2009, 2010,2011 si 2012.”

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , documentele existente la dosarul contestatiei in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, în vigoare la data depunerii contestatiei , potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

și se va respinge contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere precum și cu privire la diminuarea pierderii fiscale, măsura dispusa prin Dispoziția privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala .

De asemenea, se va respinge ca neintemeiata contestatia si cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , in conditiile in care prin prezenta decizie a fost respinsa la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi care s-a dovedit ca un au calitatea de document justificativ potrivit legii.

3).Cu privire la majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de plata asupra debitului reprezentand impozit pe profit si majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de plata asupra debitului reprezentand TVA, prin Decizia de impunere , mentionam:

In fapt, prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata, majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere asupra debitului reprezentand impozit pe profit si majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere asupra debitului reprezentand TVA .

Accesoriile au fost calculate pe perioada 26.04.2008-14.06.2013 in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatiile formulate , Societatea X solicita admiterea contestatiei si anularea actului administrativ fiscal contestat si cu privire la accesoriile stabilite suplimentar de plata asupra impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin actul contestat.

In speta , pe perioada 26.04.2008- 31.05.2010 sunt aplicabile prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.

(3) Majorarile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala."

-art.120

"(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119, 120 se modifica în sensul ca:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(3) Dobânzile si penalitatile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala.

-art.120

"(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

respectiv pe perioada 01.10.2010-14.06.2013:

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

iar in conformitate cu prevederile art.120¹ din acelasi act normativ :

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale, contribuabilul datorează bugetului de stat majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere.

Majorările de întârziere/dobânzi se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

De asemenea, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora contribuabilii datorează bugetului de stat majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale principale se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au calculat, pe perioada 26.04.2008-14.06.2013, majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere stabilite de plată asupra debitului reprezentând impozit pe profit și majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere stabilite de plată asupra debitului reprezentând TVA, prin Decizia de impunere.

Mai mult, majorările de întârziere/dobânzi și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit și TVA, astfel că în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de Societatea X și cu privire la majorările de întârziere/dobânzi și penalitățile de întârziere stabilite de plată asupra debitului reprezentând impozit pe profit și majorările de întârziere/dobânzi și penalitățile de întârziere stabilite de plată asupra debitului reprezentând TVA, prin Decizia de impunere, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.216 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației, se,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa în baza Raportul de Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere/dobanzi aferente impozitului pe profit
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- TVA
- majorari de intarziere/ dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

2.Respingerea contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea diminuarii pierderii fiscale pentru perioada 2009-2012 cu suma totala de...

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.