

D E C I Z I A nr.3849 din 2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
X SRL Călan
înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../22.12.2017 și nr.TMR_DGR .../06.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresele nr.HDG_AIF .../18.12.2017 și .../31.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestațiilor formulate de **X SRL**, cu domiciliul fiscal în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.../2012 și CUI ...

Contestațiile au fost înregistrate:

- la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../08.12.2017 și nr.HDG_AIF .../11.12.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../22.12.2017

și

- la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../03.01.2018 și nr.HDG_AIF .../04.01.2018, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../06.02.2018.

Contestațiile sunt formulate împotriva:

1. Deciziei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cu privire la suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;

2. Deciziei nr.F-HD .../16.11.2017 privind nemodificarea bazei de impozitare;

3. Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../16.11.2017,

acte administrative emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

De asemenea, petenta înțelege să solicite exonerarea societății de obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, la care se adaugă accesorii.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, s-a constatat că ulterior formulării contestației, prin reprezentant, Cabinet Individual de Avocat ..., înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../08.12.2017 și nr.HDG_AIF .../11.12.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../22.12.2017, societatea a formulat în nume propriu contestația, având același obiect ca și precedentă, mai puțin argumentele, înregistrată la A.J.F.P.

Hunedoara sub nr.HDG_REG .../03.01.2018 și nr.HDG_AIF .../04.01.2018, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../06.02.2018.

În drept, Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care obiectul contestațiilor este același act administrativ, motivarea contestației s-a făcut cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor anexa dosarele contestațiilor formulate de X SRL, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Referitor la contestațiile formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../16.11.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

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

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) **Creanțele fiscale se stabilesc astfel:**

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestațiilor îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-HD .../16.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestațiile formulate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care, contestațiile sunt lipsite de interes

În fapt, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../16.11.2017, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017 se menționează ca și obligații fiscale verificate, impozitul pe veniturile microintreprinderică, perioadă verificată 01.02.2017 - 30.06.2017, motivul de fapt constituindu-l Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../16.11.2017.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza respectării prevederilor legislației în vigoare cu privire la modul de constituire, declarare, înregistrare și virare la bugetul de stat a impozitului pe veniturile microintreprinderilor datorat.

S-a reținut că în anul 2017, perioada februarie - iunie, X SRL a realizat o cifră de afaceri de ... lei pentru care, în conformitate cu prevederile art.51 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare a calculat și a înregistrat în evidența contabilă un impozit pe veniturile microintreprinderilor de ... lei.

Totodată, au arătat că pentru perioada februarie - iunie 2017, **nu s-au constatat deficiențe cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor.**

În drept, potrivit dispozițiilor art.131 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art.1 referitor la titlul de creanță, se precizează că:

“În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală; (...).”

Totodată, potrivit art.268 “Posibilitatea de contestare” din același act normativ:

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

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. (...).”

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale. (...)

Din cele ce preced, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate **numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.**

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, **motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.**

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petentul se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, deci nu a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017.

Potrivit art.280 “Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

În consecință, ținând cont de prevederile legale citate, considerentele prezentate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.12.1 lit.d) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, care precizează:

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

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”,

se vor respinge ca **lipsite de interes** contestațiile formulate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017.

Referitor la capetele de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../16.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane

juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD ../16.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația formulată de societate prin reprezentant, Cabinet Individual de Avocat ..., precum și contestația formulată de societate în nume propriu, au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-HD ../16.11.2017, respectiv data de 23.11.2017, prin remiterea acesteia sub semnătură, doamnei Orșă Floarea, în calitate de împuternicit al societății petente și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, data de 08.12.2017, respectiv data de 03.01.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestațiile aflate în original la dosarul cauzei.

Referitor la semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, element procedural reglementat la art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se constată următoarele:

Contestația înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.50331/08.12.2017 este semnată de avocat ..., din examinarea împuternicirii avocațiale existente la dosarul cauzei constatându-se că deși aceasta nu poartă semnătura și ștampila petentei X SRL, nu conține nici data - constând în indicarea zilei, lunii și anului - contractului de asistență juridică încheiat între părți, element obligatoriu reglementat de formularul Uniunii Naționale a Barourilor din România, în sensul că "Semnătura nu este necesară în situația în care forma de exercitare a profesiei de avocat atestă identitatea părților, a conținutului și DATA contractului de asistență juridică în baza căruia s-a eliberat împuternicirea", atunci când împuternicirea avocațială nu poartă semnătura clientului, în condițiile în care, ulterior, reprezentantul legal al petentei a formulat contestație având același obiect, respectiv Decizia de Impunere nr.F-HD ../16.11.2017, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../03.01.2018, elementul procedural referitor la semnătura contestatorului se constată îndeplinit.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I. Prin contestațiile formulate, societatea contestatoare solicită admiterea contestațiilor și anularea actelor administrative fiscale contestate, susținând următoarele:

Ulterior prezentării modului de emitere al actelor administrative fiscale contestate și a obligațiilor fiscale principale stabilite în cadrul inspecției fiscale, cu privire la aspectele procedurale, contestatoarea invocă obligativitatea motivării deciziei de impunere, cerință de legalitate unanim acceptată atât pe plan intern cât și la nivel comunitar.

Inspecția fiscală a ignorat în totalitate prevederea din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.11 alin.(11), potrivit căreia, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție Uniunii Europene – regulă generală și normă juridică neprezentată în actele administrative fiscale contestate.

Cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art.17 pct.2) respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative.

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

Concluzionând, petenta susține că motivarea în fapt și în drept a constatărilor din decizia de impunere lipsește, iar stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA, ignoră situația fiscală reală, așa cum aceasta rezultă din documentele și explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală, precum și a motivațiilor arătate în cele ce urmează.

Referitor la impozitul pe profit

Petenta susține că societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal, pentru suma totală de ... lei, reprezentând

contravaloare achiziții efectuate de la persoane juridice, declarate contribuabili inactivi.

Referitor la nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal a cheltuielilor cu amortizarea aferentă utilajelor de la persoane juridice, declarate contribuabili inactivi, petenta arată că utilajele aparțin societății, sunt înregistrate în evidență și participă în mod efectiv la realizarea obiectului de activitate și a veniturilor societății.

În continuare, petenta înțelege să invoce normele legale încălcate de către organele de inspecție fiscală, astfel:

- art.19 alin.(1) din Codul fiscal, în sensul că, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991;

- dacă cheltuielile care sunt înregistrate în evidența contabilă a societății, nu sunt recunoscute ca fiind cheltuieli atașate veniturilor, organul fiscal era obligat a face și ajustarea veniturilor;

- principiul proporționalității, nu este cunoscut și aplicat de organul fiscal;

- nu s-au respectat prevederi legale cuprinse în Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și anume, art.55 "*Mijloace de probă*", art.72 "*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*", art.73 "*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*", precum și prevederile art.5 "*Aplicarea unitară a legislației*", art.6 "*Exercitarea dreptului de apreciere*" și art.7 "*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*";

- din analiza datelor cuprinse în baza de date ANAF, facturile înregistrate în evidența financiar-contabilă a societății ca achiziții de bunuri, au fost considerate ca documente care nu reflectă operațiuni reale, fiind asociate unor societăți comerciale care sunt declarate contribuabili inactivi, iar cheltuielile care au participat la realizarea de venituri impozabile, nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- după aprecierea organului fiscal, facturile fiscale nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA și recunoaștere a cheltuielilor ca fiind aferente realizării veniturilor;

- o operațiune reală implică recunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia și nu doar a unei singure părți - beneficiarul, așa cum este cazul de față;

- vorbind despre anul 2013 și până în anul 2017, puteau rezulta niște concluzii, având în vedere că societatea și-a îndeplinit obligațiile declarative, în comparație cu furnizorii; aceasta era o obligație a autorității fiscale și nu a societății.

Concluzionând, petenta susține că modul în care a fost motivată decizia de impunere, reprezintă o încălcare a (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedură fiscală, (ii) ale art.41 “Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respective a art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului cât și a (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național, cât și prezentarea deformată și îngustă a prevederilor din Codul fiscal, și în special cele care fac trimitere la prevederile art.21 Cheltuieli.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată, conform prevederilor Codului fiscal, art.11, art.160 alin.(1), art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1).

Petenta susține faptul că:

- tratamentul fiscal aplicat nu are niciun temei, nu se poate reproșa societății conduita fiscală a furnizorului său, având în vedere că au livrat materiale necesare activității economice;
- nu există nicio obligație legală încălcată de societate care să aducă atingere dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor sale;
- tratamentul aplicat societății de către organele fiscale, contravine practicii Curții Europene de Justiție.

În continuare, petenta înțelege să susțină că societatea are dreptul de deducere al TVA în cuantumul costului achizițiilor efectuate de la furnizori, arătând următoarele:

- în materie de TVA art.146 alin.(1) din Codul fiscal, prevede în mod imperativ faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarea condiție: pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.
- regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr.112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern și care nu au fost avute în vedere de legiuitorul european la adoptarea Directivei TVA.
- din jurisprudența C.J.U.E. - Cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 (Mahageben și David) - se reține faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

- ulterior reiterării concluziilor Curții în soluționarea cauzei lansată de Baranya Megyei Birosag (Tribunalul Regional din Baranya), petenta susține că așa după cum rezultă cu claritate din hotărârea prezentată, obligația verificării comportamentului fiscal al altor contribuabili aparține organelor fiscale și nu poate fi transferată în sarcina contribuabililor de bună credință.

De asemenea, invocând prevederile articolului 6 din Legea contabilității, petenta susține că acest comportament neconform al furnizorilor nu poate fi imputat societății nici în ceea ce privește TVA, arătând că toate achizițiile de mărfuri au fost însoțite de documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale și realitatea achizițiilor a fost dovedită (facturi fiscale și chitanțe, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, etc.) fiind folosite în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acestora către clienți.

Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat societății în privința TVA nu are temei de fapt și nici de drept, astfel încât se impune anularea actelor administrativ fiscale contestate.

Totodată, arată că într-o speță similară s-a pronunțat și Curtea de Apel Craiova care a emis Decizia civilă nr.2315/2013 în care a precizat că: *“În consecință, dat fiind toate aceste împrejurări de fapt, Curtea constată că prin actele de control fiscale ce fac obiectul contestației, nu s-a demonstrat caracterul fictiv al operațiunii prin precizarea unor indicii din care să rezulte că mărfurile nu au existat în fapt și nu au fost tranzacționate în realitate, ci doar consemnate fictiv în contabilitate.”*

Este adevărat că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor. Cu toate acestea, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în care nu se invocă argumente privind lipsa în materialitate a mărfurilor, nu se justifică printr-un scop rezonabil și echitabil, înlăturarea dreptului de deducere.

Nerespectarea de către furnizor a obligațiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sancționabile potrivit legii și presupun obligarea la colectare și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu pot conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere al beneficiarului.

Într-o interpretare contrară, s-ar crea premisa, pe de o parte a impunerii suplimentare a beneficiarului prin anularea retroactivă a dreptului de deducere și corelativ cu o obligare la colectare a furnizorului care nu a întocmit potrivit legii, declarațiile fiscale și contabile. Premisa ar conduce la o încălcare a principiului neutralității ce guvernează materia TVA.

Concluzionând, petenta susține că limitările speciale ale dreptului de deducere se aplică atunci când nu sunt probe contrarii. Ori în cazul de față nu

poate fi vorba despre o astfel de condiție, fiind contrazisă de probele aduse, condițiile de formă neputând înlocui niciodată condițiile de fond.

Cu privire la aplicarea Hotărârilor Curții Europene de Justiție

Petenta face trimitere la jurisprudența europeană, astfel:

- Decizia emisă în data de 9 iunie 2011 de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estacios de Servicio SA, în care se arată în principal că: *“TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de către autoritățile fiscale, (...)”*.

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

- Hotărârea Curții Europene de Justiție din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14, în legătură cu refuzul Camerei Fiscale din Lodz de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru unele operațiuni considerate suspecte, în care Curtea concluzionează: *“Dispozițiile celei de a șasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 (...), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”*

- Curtea Europeană de Justiție, Camera a șaptea, hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen EOOD împotriva Direktor na Direktsia Sofia, C-18/13, arată că art.242 din directivă are următorul cuprins: *“Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale” și “o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a anumitor cerințe de natură contabilă nu poate pune în discuție dreptul de deducere al destinatarului*

serviciilor prestate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de art.226 din Directiva 2006/112.”

- Curtea Europeană de Justiție, Camera a treia, hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik EOOD împotriva Director na Direktsia, C-285/11, arată la pct.41, că *“nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor, (...).”*

Astfel, Curtea Europeană de Justiție a concluzionat, cu privire la dreptul de deducere al TVA că (i) dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atâta vreme cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate, (ii) măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA, (iii) prevederile legislative care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile fiscale cu refuzul dreptului de deducere, depășesc în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA (pentru nerespectarea unor astfel de obligații, statele membre pot impune sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcărilor).

Chiar și în cazul achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi restricționarea dreptului de deducere a TVA reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite.

Libertatea statelor membre de a stabili condițiile de deducere a TVA nu poate submina principiul neutralității fiscale și nu trebuie să conducă la un tratament diferit în cazul unor operațiuni similare.

Concluzionând, petenta susține că dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană, art.145 și 146 din Codul fiscal, art.17 din Directiva 77/388/CE și art.168 și 178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții: (i) destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile și (ii) deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale.

Iar, Curtea Europeană de Justiție a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii.

Cu privire la aplicarea Hotărârilor instanțelor naționale

Petenta face trimitere la jurisprudența națională, astfel:

- Decizia penală nr.193/A/2015 din 19 februarie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 7638/97/2013, prin care se reține: *“nu s-a probat fără*

dubiu ca inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale. Curtea reține că utilizarea de furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală ... Principiul neutralității TVA-ului al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun deducerea taxei pe valoarea adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă cerințe de formă nu au fost respectate...”

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

Față de cele ce preced, petenta solicită admiterea contestațiilor.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../16.11.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit: 01.01.2012 - 31.01.2017

În anul fiscal 2013

1. Societatea s-a aprovizionat cu îngrășăminte, erbicide, mijloace fixe și semințe în baza a 7 facturi fiscale de la ... SRL Hațeg (afiliată cu X SRL), astfel:

- mijloace fixe - ... lei
- îngrășăminte, erbicide - ... lei
- semințe - ... lei.

Societatea înregistrează în contabilitate în anul 2013, o amortizare aferentă mijloacelor fixe achiziționate de la ... SRL în sumă de ... lei și în conturile de cheltuieli, îngrășăminte, erbicide și semințe în sumă de ... lei.

2. Societatea s-a aprovizionat cu îngrășăminte și semințe în baza a 2 facturi fiscale de la ... SRL Hațeg, astfel:

- îngrășăminte, erbicide - ... lei
- semințe - ... lei.

Societatea înregistrează în contabilitate în anul 2013, în conturile de cheltuieli, îngrășăminte, erbicide și semințe în sumă de ... lei.

În urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice s-a constatat că:

- ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../12.03.2012, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 07.05.2012, societatea nu mai este plătitoare de TVA;
- ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../02.05.2011, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 01.06.2011, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

Prevederi legale încălcate:

- art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile aferente achizițiilor efectuate și au determinat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, aferent unei baze impozabile de ... lei.

În anul fiscal 2014

Societatea înregistrează în contabilitate în anul 2014, o amortizare aferentă mijloacelor fixe achiziționate de la ... SRL, în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile aferente achizițiilor efectuate și au determinat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, aferent unei baze impozabile de ... lei.

În anul fiscal 2015

Societatea înregistrează în contabilitate în anul 2015, o amortizare aferentă mijloacelor fixe achiziționate de la ... SRL, în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile aferente achizițiilor efectuate și au determinat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, aferent unei baze impozabile de ... lei.

În anul fiscal 2016

Societatea s-a aprovizionat cu semințe în baza unei facturi fiscale de la ... SRL Deva (afiliată cu X SRL), în sumă de ... lei.

Societatea înregistrează în contabilitate în anul 2016, în conturile de cheltuieli, seminte în sumă de ... lei, diferența de ... lei fiind înregistrată în anul fiscal 2017.

În urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice s-a constatat că ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../16.05.2015, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 26.06.2015, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

Prevederi legale încălcate:

- art.11 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.25 alin.(4) lit.j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile aferente achizițiilor efectuate și au determinat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, aferent unei baze impozabile de ... lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată: 01.01.2013 - 30.06.2017

În anul fiscal 2013

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu are drept de deducere pentru **TVA în sumă de ... lei**.

Temei de drept:

- art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a reținut că în luna august 2013, X SRL a livrat cu factura nr.1/30.08.2013, seminte de floarea-soarelui cu o valoare de 162.500 lei, cu taxare inversă, către ... SRL.

Așa cum s-a reținut, ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../12.03.2012, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 07.05.2012, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că veniturile facturate de X SRL către ... SRL sunt cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, iar prin aplicarea cotei standard de 9%, au stabilit suplimentar o **TVA colectată în sumă de ... lei**.

Prevederi legale încălcate:

- art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.82 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Sub aspect procedural

În ceea ce privește excepția invocată de X SRL referitoare la anularea Deciziei de impunere pe considerentul că nu cuprinde motivele de fapt și motivele de drept, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor **art.131** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

“Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează în conformitate cu prevederile **art.113 alin.(2)** din același act normativ, la:

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

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

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

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

e) solicitarea de informații de la terți;

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

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art.124 alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

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

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

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

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Iar, **art.97** "Forma și conținutul deciziei de impunere" prevede:

"Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art.46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul președintelui ANAF nr.3.709/2015, care precizează:

"ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații: (...)

2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații: (...)

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

(...)"

În lumina celor prezentate, se poate trage concluzia că Decizia de impunere contestată, nu este un material întocmit arbitrar de către organele de inspecție fiscală, care conține doar constatări și consecințe fiscale, ci este un act administrativ elaborat după instrucțiuni precise, cuprinse într-un act normativ publicat în Monitorul Oficial, care urmărește toate elementele prevăzute în cuprinsul acestuia.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la **pct.2.1.2. “Motivul de fapt”** organele autorității fiscale au înscris detaliat motivele care au condus la stabilirea de obligații suplimentare de plată ca urmare a tranzacțiilor comerciale efectuate după data declarării stării de inactivitate fiscală a societăților furnizoare.

Prin însăși forma și conținutul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin explicațiile detaliate privind motivarea legală a constatărilor, organele autorității fiscale au reținut următoarele:

- la data efectuării achizițiilor, furnizorii erau declarați contribuabili inactivi, fapt constatat în urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice
- așadar, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea
- la data efectuării livrării din luna august 2013, cu taxare inversă, beneficiarul era declarat contribuabil inactiv
- așadar, veniturile facturate de societatea petentă, sunt cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

La pct.2.1.3. “Temeiul de drept” din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, sunt prezentate articolele de lege în baza cărora au fost stabilite obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar de plată.

Analizând astfel actul administrativ fiscal întocmit de echipa de control ca rezultat al inspecției fiscale efectuată, din prisma celor de mai sus, se poate constata că acesta întrunește toate criteriile legale, prin acestea înțelegând argumentările bazate pe actele normative din legislația națională (Cod fiscal și Cod de procedură fiscală) care reglementează aplicarea și respectarea în domeniul impozitului pe profit și al TVA.

Prin urmare, argumentul societății privind anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pe motiv că nu este motivată în fapt și în drept, nu are nicio justificare reală în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au prezentat raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale principale pe perioada supusă controlului .

Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că decizia atacată este nemotivată. Așa cum s-a arătat, motivarea deciziei a presupus existența unor constatări pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar .

Ca urmare, nu se rețin nici argumentele conform cărora nu au fost respectate prevederile art.5 potrivit cărora organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, art.6 care instituie obligația organului fiscal de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, art.7 care reglementează rolul activ al organelor fiscale de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Față de toate aceste considerente, se reține că motivele de critică din contestația formulată nu sunt întemeiate, nefiind de natură să atragă anularea Deciziei de impunere nr.F-HD .../16.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, așa cum solicită societatea, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

Asupra fondului cauzei

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea profitului impozabil cu contravaloarea facturilor și nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care, la data emiterii acestor facturi, furnizorii erau declarați contribuabili inactivi, iar înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În fapt, în perioada **anilor fiscali 2013 - 2016**, X SRL a înregistrat pe cheltuieli suma totală de ... lei, în baza facturilor emise de persoane juridice române declarate contribuabili inactivi de la o dată anterioară celei la care au fost emise facturile, astfel:

- ... lei de la ... SRL Hațeg, contravaloare îngrășăminte, erbicide și semințe;
- ... lei de la ... SRL Hațeg, contravaloare cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe;
- ... lei de la ... SRL Hațeg, contravaloare îngrășăminte și semințe.
- ... lei de la ... SRL Deva, contravaloare semințe de floarea-soarelui și porumb.

Totodată, la nivelul **anului fiscal 2013**, X SRL a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, astfel:

- ... lei - aferentă achizițiilor de la ... SRL Hațeg;
- ... lei - aferentă achizițiilor de la ... SRL Hațeg.

În urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - **Decizia nr.../19.03.2012**, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 07.05.2012, societatea nu mai este plătitoare de TVA;
- ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - **OPANAF nr.../02.05.2011**, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 01.06.2011, societatea nu mai este plătitoare de TVA.
- ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - **Decizia nr.../16.05.2015**, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative iar din data de 26.06.2015, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

Întrucât la data la care au fost emise facturile, furnizorii au fost declarați contribuabili inactivi, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1¹) și alin.(1²), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(6), art.19 alin.(1) și art.25 alin.(4) lit.j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma totală de ... lei și au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

De asemenea, având în vedere cele constatate precum și prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²), art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de 28.798 lei.

În drept, potrivit prevederilor **art.11 alin.(1), alin.(1¹) și alin.(1²)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...).

(1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(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.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b)-e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.

(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.

coroborate cu prevederile **art.78¹** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2013:

“Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(...)

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

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, prin Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, la **art.11** “Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal”, se precizează:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. (...)”

(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. (...)

(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, (...).

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 alin.(11) lit.b)-e) și lit.h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. (...)

(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 alin.(11) lit.b)-e) și lit.h) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, (...)

coroborate cu prevederile **art.92** “Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul persoană juridică sau orice entitate fără personalitate juridică este declarat inactiv și îi sunt aplicabile prevederile din Codul fiscal privind efectele inactivității dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinește, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrage controalelor efectuate de organul fiscal central prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organul fiscal central constatată că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat;

d) inactivitatea temporară înscrisă la registrul comerțului;

e) durata de funcționare a societății este expirată;

f) societatea nu mai are organe statutare;

g) durata deținerii spațiului cu destinația de sediu social este expirată.”

(...)

(11) Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul A.N.A.F.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.**

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Totodată, prevederile **art.3** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2013, stipulează că:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

coroborate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a **art.78¹ alin.(1)** din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, în vigoare pe anul 2013, stipulează:

Art.7 *“(1) Pe perioada cât contribuabilii sunt declarați inactivi le sunt aplicabile procedurile de administrare referitoare la declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), contribuabilii declarați inactivi nu vor fi supuși procedurilor curente de notificare și de impunere din oficiu pentru nedepunerea declarațiilor.

Art.8 *“(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de întâi a lunii următoare comunicării deciziei de declarare în inactivitate.*

(2) Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, datorită declarării inactivității fiscale, au obligația să solicite organului fiscal competent, în cazul reactivării, înregistrarea în scopuri de TVA. Data înregistrării în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data reactivării.”

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

Începând cu anul 2016, prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3846/2015 pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art.92 din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, stipulează:

Art.7 *“(1) Pe perioada cât contribuabilii/plătitorii sunt declarați inactivi, le sunt aplicabile procedurile de administrare referitoare la declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), contribuabilii/plătitorii declarați inactivi nu vor fi supuși procedurilor curente de notificare și de impunere din oficiu pentru nedepunerea declarațiilor.

Art.8 *“(1) Contribuabililor/plătitorilor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data comunicării deciziei de declarare în inactivitate.*

(2) Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA datorită declarării inactivității fiscale, la reactivare vor solicita înregistrarea în scopuri de TVA, la organul fiscal competent. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării Deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

În ceea ce privește impozitul pe profit, sunt incidente prevederile **art.21 alin.(4) lit.r)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la anul 2013, conform cărora:

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

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; (...)”

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, sunt incidente prevederile **art.25 alin.(4) lit.j)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

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

j) *cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, (...);*”

Așadar, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.146 alin.(1) lit.a)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la anul 2013, care precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.155 alin.(19)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

“...(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

*d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”*

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în speță, facturile întocmite de furnizori nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil.

Totodată, potrivit **art.153 alin.(9)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(9) Organele fiscale competente **anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA**, conform prezentului articol:*

a) **dacă este declarată inactivă conform prevederilor art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data declarării ca inactivă; (...)**”

Prin urmare, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi, de la data declarării acestora ca inactivi.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că X SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu achiziții de bunuri aferente unor facturi emise de furnizorii ... SRL Hațeg, ... SRL Hațeg și ... SRL Deva.

Referitor la furnizorul ... *SRL Hațeg*, din informațiile prezentate în registrul contribuabililor inactivi sau reactivați, organul de soluționare a contestației reține că este declarată **inactivă** începând cu data de **18.05.2011** prin OPANAF nr.../02.05.2011, fiindu-i **anulată înregistrarea în scopuri de TVA** începând cu data de **01.06.2011**.

Referitor la furnizorul ... *SRL Hațeg*, din informațiile prezentate în registrul contribuabililor inactivi sau reactivați, organul de soluționare a contestației reține că este declarată **inactivă** începând cu data de **07.05.2012** prin Decizia nr.../19.03.2012, fiindu-i **anulată înregistrarea în scopuri de TVA** începând cu data de **07.05.2012**.

Referitor la furnizorul ... *SRL Deva*, din informațiile prezentate în registrul contribuabililor inactivi sau reactivați, organul de soluționare a contestației reține că este declarată **inactivă** începând cu data de **26.06.2015** prin Decizia nr.../16.06.2015, fiindu-i **anulată înregistrarea în scopuri de TVA** începând cu data de **26.06.2015**.

Cu privire la hotărârile **Curții Europene de Justiție** privind dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la contribuabili inactivi, decizii bazate la rândul lor pe directivele Uniunii Europene, obligatorii pentru statele membre ale Uniunii Europene, se reține că jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.

De asemenea, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și ulterior Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrisi în **Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la

data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru. Astfel, printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care prevederile legale stipulează că *“beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective”*.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

“Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

“Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv.” (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C-277/14).

“În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii.” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

“O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval.” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Mai mult, din baza de date a ANAF, prin aplicația c-lynx, s-a constatat faptul că între societatea petentă X SRL Călan și societățile ... SRL Hațeg și ... SRL Deva există relații de afiliere, astfel:

- *domnul ...*, cetățean francez,
 - asociat la X SRL
 - administrator și asociat la ... SRL
- *domnul ...*, cetățean francez,
 - asociat la X SRL
 - asociat la ... SRL
 - asociat la ... SRL
- *domnul ...*, cetățean francez,
 - administrator la X SRL
 - asociat la ... SRL

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală și facilă de a cunoaște acest aspect.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor acestuia se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a

sanctiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Totodată, la data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această decalarare a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.

Având în vedere hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene, în urma demersurilor efectuate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin adresa nr.../08.06.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, comunică următoarele:

“(...) Având în vedere punctele 56, 57, 59 și 60 din concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL, vă comunicăm faptul că potrivit fișelor sintetice totale la data de 19.06.2018 și având în vedere achizițiile de la contribuabili declarați ca inactivi, soldul taxei pe valoarea adăugată de plată la buget este de:

- 1.716.654 lei, pentru SC ... SRL;
- 1.844.372 lei, pentru SC ... SRL.

De asemenea, menționăm că la data de 19.06.2018, conform fișei sintetice totale, SC ... SRL (declarată inactivă) înregistrează taxă pe valoarea adăugată de recuperat în sumă de 138.668 lei.”

Potrivit fișelor sintetice totale editate la data de 19.06.2018 a furnizorilor declarați contribuabili inactivi și depuse de organul fiscal, atât în perioada emiterii facturilor cât și ulterior acestor operațiuni, furnizorii nu figurează cu sume plătite la bugetul de stat în contul TVA.

Iar, furnizorii în cauză, ... SRL Hațeg, ... SRL Hațeg și ... SRL Deva, au fost declarați contribuabili inactivi și li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Având în vedere că facturile analizate se referă la perioada anului fiscal 2013 în cazul furnizorilor ... SRL Hațeg și ... SRL Hațeg, respectiv anul fiscal 2016 în cazul furnizorului ... SRL Deva, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de acești furnizori (... SRL Hațeg și ... SRL Hațeg în cazul TVA).

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, într-o speță similară cu cea a contestatarei, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

“(...) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv ... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, punctul 52).

Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Or, singura obligație a reclamantei constă în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).

(...)

Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.

În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.

Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.

(...)

Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale. (...)

Astfel, se reține că X SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, aferente facturilor emise de furnizorii ... SRL Hațeg, ... SRL Hațeg și ... SRL Deva și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de furnizorii ... SRL Hațeg și ... SRL Hațeg, declarați în timpul tranzacțiilor ca fiind societăți inactive, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit și la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

Refuzul dreptului de deducere al beneficiarului pentru TVA nu constituie o încălcare a prevederilor legale, atâta timp cât prin comportamentul furnizorilor s-a produs o pierdere de venituri fiscale.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

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

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

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

Art. 73 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de bunuri de la furnizori declarați în timpul tranzacțiilor ca fiind societăți inactive, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, precum și exercitarea

dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

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

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

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

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”

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

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

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

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care*

argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

B. Referitor la TVA în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă facturii de livrare cu taxare inversă, în condițiile în care, la data emiterii acestei facturi, beneficiarul era declarat contribuabil inactiv, iar înregistrarea acestuia în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În fapt, în luna august 2013, X SRL a emis factura nr.../30.08.2013, reprezentând contravaloare semințe de floarea-soarelui în sumă de ... lei, cu taxare inversă, către ... SRL.

Așa cum s-a reținut, în urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, organele de inspecție fiscală au constatat că ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../19.03.2012, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar din data de 07.05.2012, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că veniturile facturate de X SRL către ... SRL sunt cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 82 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o TVA colectată în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei standard de 9%.

În materia taxei pe valoarea adăugată, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, legiuitorul vine cu impunerea respectării condiției prevăzută la art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la anul 2013, care precizează:

“(1) Prin excepție de la prevederile art.150 alin.(1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin.(2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153. (...)

(5) Prevederile prezentului articol se aplică numai pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în interiorul țării.”

coroborate cu prevederile **pct.82** din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(1) In sensul art.160 alin.(5) din Codul fiscal, prin livrări de bunuri/prestări de servicii în interiorul țării se înțelege **operațiunile realizate numai între persoane care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art.153, care au locul livrării sau locul prestării în România conform art.132, respectiv art.133 din Codul fiscal, și sunt operațiuni taxabile conform titlului VI din Codul fiscal.**”*

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate, se reține că taxarea inversă reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. În acest sens, nu are loc nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă fiind cel care datorează, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor. În plus, acesta are posibilitatea să deducă respectiva taxă.

Concret, pentru simplificarea plății taxei, sunt emise facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie TVA, inclusiv pentru avansuri, acesta fiind calculat de către beneficiar și înregistrat ca taxă colectată și taxă deductibilă în decontul de TVA.

Livrarea de cereale și plante tehnice reprezintă o operațiune pentru care se aplică măsurile de simplificare în ce privește TVA, cu condiția **obligatorie** ca persoanele juridice între care se realizează operațiunea comercială să fie înregistrate în scopuri de TVA în România.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea ... SRL, cu care petenta a desfășurat operațiuni comerciale, a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../19.03.2012, urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar din data de 07.05.2012, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

În situația în care factura în cauză a fost emisă la data de 30.08.2013, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“(...) Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153.”*, nefiind respectată o condiție de fond în ceea ce privește taxarea inversă.

Învederăm petentei că în scopul verificării îndeplinirii condiției privind obligativitatea *“ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA”*, aceasta avea la dispoziție baza datelor furnizate de aplicația www.anaf.ro - “Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA” care reprezintă informații publice privind situația fiscală a persoanelor juridice, înregistrate fiscal în România conform art.153 Codul fiscal; informațiile comunicate utilizatorilor acestei baze de date, preluând automat informațiile din serverele ANAF, astfel încât petenta avea posibilitatea reală și facilă de a se

informa despre partenerii săi comerciali, iar potrivit principiului de drept “*nemo censitur ignorare legem*”, se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - *diminuarea profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA cu contravaloarea facturilor de achiziții de la ... SRL Hațeg, ... SRL Hațeg și ... SRL Deva, în condițiile în care, la data emiterii facturilor, furnizorii erau declarați contribuabili inactivi, iar înregistrarea acestora în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale* - sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA colectată aferentă tranzacției desfășurată cu ... SRL Hațeg în anul 2013, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Prin urmare, susținerile contestatarii sunt lipsite de relevanță juridică, întrucât verificarea firmelor înregistrate în scopuri de TVA este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF, iar legea fiscală care reglementează aplicarea măsurilor de simplificare este de strictă interpretare și aplicare, astfel că în considerarea celor de mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție au stabilit în sarcina petentei o TVA suplimentară în sumă de ... lei, motiv pentru care, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd “11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Referitor la exonerarea societății petente, X SRL, de la plata sumei de ... lei, reprezentând obligații de plată stabilite cu titlu de obligații fiscale principale, se rețin următoarele:

Obligația fiscală este acel raport juridic în conținutul căruia intră dreptul statului de a cere contribuabililor, precum și corelativul acestui drept care este datoria acestora din urmă, să plătească impozite, taxe, contribuții determinate în conformitate cu legea (obligația fiscală materială). Este, de altfel, veritabila obligație fiscală.

În acest sens, administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală - care constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate

bugetului general consolidat - ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit.

Astfel, referitor la solicitarea exonerării de la plata obligațiilor fiscale principale în sumă totală de ... lei, învedereăm societății petente că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare A.J.F.P. Hunedoara, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.12.1 lit.d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca lipsite de interes a contestațiilor formulate împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere **nr.F-HD .../16.11.2017** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiate a contestațiilor formulate împotriva Deciziei de impunere **nr.F-HD .../16.11.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

Director General