

D E C I Z I A nr.4039 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din Deva,
prin reprezentant, Cabinet de Avocat Z,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../12.04.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../04.04.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **X SRL**, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și CUI ..., prin reprezentant, Cabinet de Avocat Z, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara - domiciliu procesual ales pentru comunicarea actelor, conform împuternicirii avocațiale nr.../26.03.2018 depusă în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../26.03.2018 și nr.HDG_AIF .../27.03.2018, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../12.04.2018.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.02.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.02.2018, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

De asemenea, petenta înțelege să solicite exonerarea societății de obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a deciziei de impunere, respectiv data de 12.03.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 26.03.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, avocat Z, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

I. Prin contestația formulată, societatea petentă contestă decizia de impunere, solicitând anularea actului administrativ fiscal atacat și exonerarea de la obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată.

Ulterior prezentării perioadei de desfășurare a inspecției fiscale, a actelor administrative fiscale emise, a comportamentului fiscal al societății petente, precum și a reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul fiscal al furnizorilor, contestatoarea detaliază motivele contestației, aducând în susținere următoarele motivații:

Organele fiscale constată că societățile furnizoare nu au activitate economică reală, nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe, dar nu iau niciun fel de măsuri împotriva acestora, ci înlătură în mod categoric prezumția de nevinovăție a unui contribuabil care și-a respectat obligațiile declarative, care a înregistrat toate achizițiile, a declarat veniturile și a plătit impozitele.

Mai mult, organele fiscale au avut cunoștință despre deducerea de către societate a TVA aferentă unor achiziții de la societăți inactive cu mult înainte de începerea inspecției fiscale, informațiile detaliate cu privire la valoarea acestor achiziții și codul fiscal al societăților furnizoare fiind raportate conform prevederilor legale de societate în declarațiile informative 394 privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național.

Faptul că organele fiscale au cunoscut cu mult înainte de începerea inspecției fiscale că unii dintre furnizorii declarați ai societății nu sunt înregistrați în scopuri de TVA, au certificatul retras sau sunt inactivi, însă nu au adus acest lucru la cunoștința societății mai devreme, petenta consideră că organele fiscale nu și-au îndeplinit obligațiile de îndrumare a contribuabililor, presupuse pe rolul activ atribuit acestora în baza dispozițiilor art.7 alin.(3) din vechiul Cod de procedură fiscală.

Prin negarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate de la contribuabili declarați inactivi, echipa de inspecție fiscală a încălcat legislația europeană când a considerat drept nedeductibilă suma totală de ... lei reprezentând TVA deductibilă aferentă achizițiilor de la contribuabili declarați inactivi.

În decursul timpului practica Curții de Justiție a Uniunii Europene este constantă în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA și concluzia Curții în Cazul C-80/11 Mahageben este aplicabilă și situației de față, în sensul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi condiționat de furnizarea dovezii calității de persoană impozabilă a furnizorului de către cumpărător, atâta timp cât furnizorul emite facturi fiscale care îndeplinesc condițiile cerute de art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) din Codul Fiscal.

Astfel, petenta consideră că societatea nu avea nici măcar obligația de a se asigura de calitatea de persoană impozabilă a furnizorilor săi pentru a-și asigura dreptul de deducere.

Referitor la acest aspect, se invocă și hotărârea CJUE în cauza C 324/11 Toth, care consideră că dreptul de deducere TVA nu poate fi afectat nici chiar de retragerea autorizației de funcționare a unei persoane impozabile furnizoare, aceasta fiind considerată o simplă formalitate care nu afectează natura economică și tratamentul din perspectiva TVA a tranzacțiilor desfășurate între părți.

Astfel, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit în repetate rânduri că “dreptul de deducere a TVA plătită în amonte unei persoane impozabile care desfășoară asemenea operațiuni nu poate fi afectat de faptul că, în lanțul din care tranzacția face parte, o altă tranzacție anterioară sau subsecventă este viciată de fraudă în materie de TVA, fără ca persoana impozabilă să știe s-au să aibă vreun mijloc să afle despre aceasta. Dreptul de deducere reglementat de art.17 și urm. din Directiva VI-a este o parte integrantă a schemei TVA și nu poate fi limitat în principiu. Dreptul trebuie exercitat imediat pentru întregul quantum al TVA plătit în amonte”.

Nerespectarea de către furnizor și/sau neîndeplinirea obligației legale privind depunerea la organul fiscal teritorial competent, a declarațiilor aferente livrărilor (decont de TVA, declarații informative privind livrările/achizițiile) nu poate conduce în mod automat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât societatea nu avea posibilitatea/obligația să efectueze control asupra modului în care partenerul de tranzacții își îndeplinește obligațiile declarative, neexistând nicio prevedere legală în acest sens, iar prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată condiționează dreptul de deducere de prezentarea facturii fiscale și respectiv efectuarea achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile.

Organul de control fiscal nu a ținut cont de prevederile deciziei nr.V/2007 a Inaltei Curți de Casație și Justiție, potrivit căreia dreptul de deducere a TVA se face pe baza documentelor ce îndeplinesc condițiile cerute de art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, făcând referire la documente justificative întocmite legal sau conform legii, fără a se determina tipul de document necesar.

Facturile emise au fost înregistrate în evidența contabilă, în recepții și jurnalele de vânzări, societatea colectând, declarând și achitând obligațiile către bugetul de stat aferent veniturilor obținute.

În continuare, petenta arată că societatea a acționat ca un trader de mărfuri, respectiv un intermediar care doar și-a pus un adaos comercial mic, relația între venituri și cheltuieli fiind una directă, iar statul nu poate să își conserve impozitele și TVA și să legitimizeze veniturile obținute de un contribuabil, dar în același timp să nu recunoască beneficiarului cheltuielile și TVA deductibilă aferentă acestor achiziții în baza cărora în mod direct veniturile

au luat naștere, discriminarea de drepturi fiind evidentă. Principiul reluat constant în jurisprudența CJUE și reluat și de către instanțele din România este acela potrivit căruia, un contribuabil nu poate răspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil.

De asemenea, petenta face trimitere la Cauza C-101/16 Paper-Consult pronunțată în data de 19.10.2017 de Curtea Europeană de Justiție, stabilind că un operator economic are drept de deducere asupra TVA rezultată din achiziționarea unor bunuri sau servicii de la un operator economic declarat inactiv de organele fiscale.

Concluzionând, petenta susține că achiziția de marfă a fost reală, dovada fiind notele de recepție aferente acestor facturi și veniturile obținute din vânzarea mărfii achiziționate și nu este culpa societății că furnizorii nu și-au înregistrat facturile emise sau nu și-au declarat prin decont taxa colectată, că se permite unor societăți inactive sau radiate să funcționeze, în condițiile în care societatea, prin declarațiile informative 394 privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național depuse în perioada 2012 - 2017 a informat organul fiscal cu privire la acestea, însă organul fiscal nu și-a îndeplinit obligațiile de îndrumare a contribuabililor presupuse pe rolul activ și nu a informat societatea cu privire la starea de inactivitate a furnizorilor.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.02.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.02.2018 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 taxa pe valoarea adăugată: 01.01.2012 - 30.06.2017.

Urmare verificărilor efectuate privind taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Au fost constatate neconcordanțe în Declarațiile 394 pe perioada ianuarie 2012 - iunie 2017 între X SRL Deva și un număr de 78 de societăți comerciale, în sensul că, X SRL Deva a declarat prin Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României - cod 394, operațiuni de achiziții de mărfuri constând în confecții de la cei 78 de furnizori, iar aceștia nu au declarat operațiuni de livrare către X SRL Deva.

Întrucât au fost constatate mari neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA, pentru a identifica realitatea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea furnizorilor, respectiv a provenienței achizițiilor în baza informațiilor furnizate de baza de date ANAF, a declarațiilor informative 394 privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, întrucât realitatea operațiunilor este strâns legată de identificarea furnizorilor și a activității desfășurate de aceștia.

În urma analizei bazelor de date ANAF, a rezultat că furnizorii mărfurilor facturate către X SRL au un comportament neadecvat, în sensul că, fie sunt declarați inactivi, fie se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, fie nu au activitate economică reală, nu au înregistrat și nu au plătit niciodată impozite și taxe, declară livrări de valori insignifiante comparativ cu achizițiile declarate prin declarația informativă D394 de către clienții lor, declară achiziții de valori mici ce nu pot fi regăsite în livrările declarate de furnizorii lor, ceea ce demonstrează - caracterul fraudulos al tranzacțiilor.

Organele de inspecție fiscală au reținut că facturile în baza cărora X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă, achizițiile de bunuri care nu reflectă operațiuni reale deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrărilor de către furnizori, nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Urmare inspecției fiscale, s-a majorat baza impozabilă la TVA cu suma de ... lei pentru care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei, urmare a tranzacțiilor derulate de X SRL în perioada ianuarie 2012 - iunie 2017 cu cele 78 de societăți, astfel:

- achiziții de mărfuri de la un număr de 7 societăți declarate contribuabili inactivi, în valoare totală de 22.001 lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;
- achiziții de mărfuri de la un număr de 24 societăți neplătitoare de TVA în perioada tranzacțiilor, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;
- achiziții de mărfuri de la un număr de 24 societăți care nu au răspuns solicitărilor și pentru care a fost analizat comportamentul fiscal din baza de date ANAF, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;
- achiziții de mărfuri de la un număr de 22 societăți care prin răspunsul dat la solicitarea de informații nu au confirmat niciun fel de relații comerciale cu X SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;
- achiziții de la M SRL, furnizor care a confirmat tranzacțiile - chirie spațiu comercial, dar care este neplătitor de TVA, pentru care X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei.

Referitor la furnizorii societății, organele de inspecție fiscală au analizat comportamentul fiscal al acestora extras din bazele de date ANAF, din care, în sinteză au reținut că se conturează următoarele trăsături comune:

- au un comportament neadecvat, în sensul că nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale;
- unele societăți sunt declarate contribuabili inactivi ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor fiscale, a nefuncționării la sediul declarat sau ca urmare a expirării sediului social;

- unii dintre agenții economici sunt radiați, neplătitori de TVA;
- nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe;
- nu funcționează la domiciliul fiscal sau sediul social declarat;
- nu au fost identificate persoanele din partea acestor firme implicate în derularea faptică a acestor achiziții;
- pentru unele societăți au fost întocmite sesizări penale de către organele de control ale DGFP București, Garda Financiară București, fie pentru nepunerea la dispoziție a actelor financiar-contabile, fie prin declarare fictivă de sediu, fie pentru fapte de evaziune fiscală, ceea ce demonstrează comportamentul fraudulos al acestor societăți;
- nu declară nicio livrare către X SRL, deși unele dintre ele au depuse la organul fiscal teritorial Declarații 394;
- nu declară în veniturile din bilanț, baza din aceste facturi tranzacționate de X SRL;
- comparând amprenta ștampilei din adresele primite de la societățile care au răspuns la solicitările de informații cu amprenta ștampilei aplicată pe facturi, s-au constatat diferențe de mărime, format și caracteristici ale literelor din amprentele celor două ștampile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că dintre cele 24 de societăți care nu au răspuns la solicitările de informații, au fost identificate un număr de 11 societăți pentru care adresa înscrisă în facturi, nu este aceeași cu cea din baza de date, 2 societăți poartă altă denumire.

Toate facturile ce reflectă achiziții de la toți cei 78 de furnizori, puse la dispoziție de X SRL, nu conțin adresa beneficiarului, la rubrica adresă fiind înscrisă generic "Deva" și/sau "Hunedoara".

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL nu a putut face dovada efectuării transportului de mărfuri, constatând următoarele:

- pe majoritatea facturilor, la rubrica date privind expediția, ca mijloc de transport este înscris generic "auto" - fără a se cunoaște un număr de înmatriculare (pentru a putea verifica apartenența în evidențele Sistemului național de evidențe auto)
- nu a prezentat niciun document privind transportul mărfurilor, respectiv foi de parcurs în care să fie înscrise data, ora și locul plecării, precum și data, ora și locul sosirii, perioada de staționare, respectiv timpul de încărcare - descărcare al mărfii aprovizionate, confirmarea din partea furnizorului, respectiv semnătura și ștampila pe foaia de parcurs a cumpărătorului;
- nu a prezentat ordine de deplasare semnate, ștampilate și confirmate de furnizori;
- nu s-au constatat a fi înregistrate pe cheltuieli, bonuri de combustibil și nici bonuri de consum.

S-a reținut că X SRL nu a prezentat niciun contract, nicio notă de comandă, nu a prezentat certificate de conformitate pentru mărfurile achiziționate.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, în situația în care societatea nu poate proba realitatea operațiunii consemnate în facturile ce reflectă achiziții, acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, motiv pentru care, societatea nu are dreptul de a deduce TVA aferentă facturilor emise de către cei 78 de furnizori.

Temei de drept:

- art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.55 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.113 alin.(1) și alin.(2) lit.a), b) și d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- art.11 alin.(1¹), (1²) și (1³) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.145 alin.(1) 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;
- art.155 alin.(19) lit.d) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.281 alin.(1) și (3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.299 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.319 alin.(20) lit.d) și f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.321 alin.(1) 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.

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:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care, din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada **anilor fiscali 2012 - 2017**, s-a constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în baza documentelor de achiziții de mărfuri constând în confecții, de la un număr de 78 de furnizori.

Din analiza achizițiilor pe baza informațiilor furnizate de sistemul informatic privind activitatea inspecției fiscale persoane juridice - FISCNET, a constatărilor inspecțiilor fiscale efectuate pentru alte societăți și a altor demersuri întreprinse s-a constatat că X SRL a înregistrat achiziții de bunuri fără a putea face dovada provenienței acestora, achizițiile fiind efectuate în amonte de la societăți care întrunesc elementele caracteristice societăților care încearcă să eludeze legile fiscale în vederea obținerii de venituri prin evitarea declarării și impozitării acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că achizițiile de bunuri înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării lor în evidența contabilă, nu au fost efectuate în realitate de către furnizorii în cauză, în situația în care societatea nu a putut proba realitatea operațiunii consemnate în facturile ce reflectă achizițiile, astfel că facturile nu pot constitui documente justificative legale pentru achiziția de bunuri, aceste documente fiind întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală, neîndeplinind astfel condițiile pentru a dobândi calitatea de document justificativ, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în temeiul art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri.

În drept, potrivit prevederilor **art.11 alin.(1), alin.(1[^]1) și alin.(1[^]2)** 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. (...).

(1[^]1) Contribuabilii declarați inactivi conform art.78[^]1 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.

(1[^]2) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78[^]1 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.

(1[^]3) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.1... 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.

(1[^]4) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.1... alin.(9) lit.b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.1... 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.78[^]1** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.(1[^]1) și (1[^]2) 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”.

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, 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, 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 nedeținerea 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.

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, 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; (...)*

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

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, **art.299 alin.(1) lit.a)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o **persoană impozabilă**, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319, ...”*

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.319 alin.(20)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

“...(20) 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; (...)*”

f) *denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;(...)*”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19), respectiv art.319 alin.(20) din legea fiscală, facturi fiscale emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

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

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze un bun care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că privind achizițiile de mărfuri constând în confecții, de la cei 78 de furnizori, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, s-a verificat dosarul fiscal al fiecărui furnizor, constatându-se că furnizorii mărfurilor facturate către X SRL au un comportament neadecvat, în sensul că, fie nu au declarat tranzacțiile, fie sunt declarați inactivi, fie nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA, fie nu au putut fi verificați, fie nu au activitate economică reală, nu funcționează la domiciliul fiscal sau sediul social declarat, pentru unele societăți au fost întocmite sesizări penale, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că dintre cele 24 de societăți care nu au răspuns la solicitările de informații, au fost identificate un număr de 11 societăți pentru care adresa înscrisă în facturi, nu este aceeași cu cea din baza de date, iar 2 societăți poartă altă denumire.

Toate facturile ce reflectă achiziții de la toți cei 78 furnizori, puse la dispoziție de X SRL, nu conțin adresa beneficiarului, la rubrica adresă fiind înscrisă generic "Deva" și/sau "Hunedoara".

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL nu a putut face dovada efectuării transportului de mărfuri, constatând următoarele:

- pe majoritatea facturilor, la rubrica date privind expediția, ca mijloc de transport este înscris generic "auto" - fără a se cunoaște un număr de înmatriculare (pentru a putea verifica apartenența în evidențele Sistemului național de evidențe auto)

- nu a prezentat niciun document privind transportul mărfurilor, respectiv foi de parcurs în care să fie înscrise data, ora și locul plecării, precum și data, ora și locul sosirii, perioada de staționare, respectiv timpul de încărcare - descărcare al mărfii aprovizionate, confirmarea din partea furnizorului, respectiv semnătura și ștampila pe foaia de parcurs a cumpărătorului;

- nu a prezentat ordine de deplasare semnate, ștampilate și confirmate de furnizori;

- nu s-au constatat a fi înregistrate pe cheltuieli, bonuri de combustibil și nici bonuri de consum.

S-a reținut că X SRL nu a prezentat niciun contract, nicio notă de comandă, nu a prezentat certificate de conformitate pentru mărfurile achiziționate.

Întrucât facturile de achiziții de la societățile furnizoare, fie nu au calitatea de document justificativ nefiind completate cu toate informațiile cerute de lege, fie nu reflectă conținutul economic al operațiunilor desfășurate, respectiv au *avut ca scop introducerea în procedura de determinare a taxei pe valoarea adăugată de plată pe care X SRL o datora bugetului a unei taxe pe valoarea adăugată pentru care s-a dovedit că nu are corespondent în taxa pe valoarea adăugată colectată, dar care are ca efect diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată de societate*, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, nefiind justificate achizițiile în scopul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că prin includerea în circuitul de aprovizionare a mărfurilor a unor societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu au declarat și nu au plătit la bugetul general consolidat TVA și impozit pe profit, prețul de achiziție a fost majorat artificial, inclusiv TVA dedusă pentru aceste achiziții de bunuri.

Față de situația de fapt precizată, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la reîncadrarea operațiunilor comerciale în baza prevederilor **art.11 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

"(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

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. (...)

Conform prevederilor legale de mai sus reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

În materia TVA, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, se reține că practica judiciară, prin Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind realitatea achizițiilor.

Astfel, se menționează în acest sens o definiție a operațiunilor fictive cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, unde se precizează că, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele,

și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

În speță, se reține și Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care precizează:

“Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) C.fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă ca plătitoare de TVA.

În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».

Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”

Organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat întrucât furnizorii contestatarei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, nu mai pot fi verificați din diverse motive, cum ar fi pentru că nu funcționează la sediul social declarat, nu au declarat sau nu recunosc livrările efectuate, sunt declarați contribuabili inactivi, respectiv neînregistrați în scopuri de TVA, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege.

Organul de soluționare a contestației apreciază că X SRL, ca societate comercială specializată în diverse activități de comerț, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor, fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât după

efectuarea operațiunilor, furnizorii săi ori nu mai pot fi găsiți, ori nu declară sau recunosc tranzacțiile, cu alte cuvinte nu mai pot fi verificați.

Astfel încât, organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate nu probează faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției, și totodată să verifice îndeplinirea tuturor condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă, având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

De reținut este faptul că și în situația existenței unor înscrisuri care din punct de vedere formal întrunesc cerințele legale trebuie verificată realitatea tranzacțiilor încheiate, respectiv scopul economic al acestora în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, având în vedere circumstanțele cazului supus inspecției fiscale, prin achizițiile efectuate, X SRL a eludat scopul dispozițiilor fiscale care s-ar aplica în mod normal, demonstrând intenția de a obține un avantaj fiscal din aceste tranzacții.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a depus documente și nu a prezentat argumente care să probeze faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la

bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat.

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pe perioada verificată:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

*- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

(...)

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

Se reține că **prezentarea facturilor în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice inactive, neînregistrate în scopuri de TVA, care nu pot fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către X SRL sau care nu pot justifica realitatea tranzacțiilor, nu pot reprezenta documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.**

Cu privire la hotărârile **Curtii 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 înscriși 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”*.

Iar, informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.1... alin.(9²) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: *“Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.1... și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.1... a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.1... a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art.1... alin.(9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art.11 alin.(1¹) și (1³) de la data prevăzută la art.1... alin.(9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art.11 alin.(1²) și alin.(1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.1... a fost anulată.”*

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 săvârșite.

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

Societatea nu a prezentat în susținere documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu cei 78 de furnizori care, o parte din ei nu mai pot fi verificați din diverse motive, nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu X SRL, sunt declarați inactivi, respectiv neînregistrați ca plătitori de TVA, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege, având în vedere că în perioada 2012 - 2017 a derulat operațiuni comerciale cu aceștia, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie. De asemenea, nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii TVA.

De asemenea, 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 achizitiei 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 sancțiunii 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.../05.06.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../22.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.../ 28.06.2018, comunică faptul că furnizorii

societății petente, declarați contribuabili inactivi, **nu au colectat și achitat bugetului de stat taxa pe valoarea dată.**

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, într-o speță similară cu cea a contestatarii, 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 ..., 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. (...)

Din cele ce preced, se reține că X SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de cei 78 de furnizori, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat 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 efectuate în amonte de la societăți care întrunesc elementele caracteristice societăților care încearcă să eludeze legile fiscale în vederea obținerii de venituri prin evitarea declarării și impozitării acestora, pentru care pretinde 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 înscrisuri (...)*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, 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.3.741/2015 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 va respinge ca neîntemeiată contestația 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 de natura taxei pe valoarea adăugată, 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 de natura taxei pe valoarea adăugată, 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) 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:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X SRL Deva**, împotriva **Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.02.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.02.2018, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet de Avocat Z
- 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