



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B

300081, Timișoara

Tel: +0256 499 334

Fax: +0256 499 335

E-mail: info.adm@dgfptm.ro

Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

DECIZIE 3288/2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X, înregistrată la A.J.F.P.Hunedoara sub nr.... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. ..., asupra contestației formulată de Societatea X, cu sediul în ... jud. Hunedoara, înmatriculată la O.R.C a jud.Hunedoara sub nr. ... reprezentată de dl...., în calitate de administrator, împotriva:

1. Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit ... lei;
- TVA ...ei ;

2. Raportului de inspecție fiscală nr. F-...

solicitându-se:

1. Anularea Deciziei de impunere nr. F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice;
2. Anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-...;
3. Exonerarea Societății X de obligația de plată a impozitului pe profit în cuantum ..., la care se adaugă accesorii;
4. Exonerarea Societății X de obligația de plată a TVA în cuantum de ... lei, la care se adaugă accesorii.

De asemenea, petenta solicită aplicarea prevederii art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală privind susținerea orală a contestației, precum și accesul la dosarul fiscal.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P.Hunedoara sub nr...., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei nr. F-HD ..., respectiv data de 19.04.2017 (potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei) și în raport de data înregistrării la A.J.F.P.Hunedoara ,respectiv

data de ..., așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, in ceea ce privește aspectele de natura procedurala, petentul sustine ca:

- nemotivarea actului administrativ fiscal reprezintă o încălcare a art. 411 "Dreptul la bună administrare" din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene;
- consideră că se află in prezența unei situații de aplicare a dreptului Uniunii Europene, care implică respectarea dispozițiilor Cartei;
- cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și in Recomandarea (2007) a Comitetului de Miniștri (art. 17 pct. 2), respectiv in Rezoluția (77) a Comitetului de Miniștri (principiul IV), fiind preluată și menționată in mod expres in Codul European al Bunei Conduite Administrative;
- 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);
- aspectele contestate constituie o încălcare efectivă a dreptului la apărare, respectiva art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului;
- motivarea in fapt și in drept a constatărilor din Decizia de impunere lipsește, iar stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA ignoră situația fiscală reală;
- nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un viciu de legalitate sanctionat cu nulitatea absolută, necondiționată de existența unei vătămări;
- deși Decizia de impunere contestată reprezintă un act administrativ fiscal, aceasta nu a fost emisă cu respectarea formelor imperative prevăzute de lege, lipsindu-i elemente esențiale ale actului administrativ fiscal, elemente care ar permite exercitarea drepturilor de contestare și de apărare prevăzute de lege;
- urmare a răspunsului la solicitarile de informatii efectuate de organele de inspectie, parte dintre societatiile comerciale implicate SUNT DECLARATE INACTIVE, iar bunurile, fiind livrate de catre emitentii facturilor considerati ca societati inactive, desi depun declaratii fiscale, situatii financiare, declaratia 101 privind impozitul pe profit, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- din analiza datelor cuprinse in baza de date ANAF a documentelor puse la dispozitie, a informatiilor primite, rezultă că facturile inregistrate in evidenta financiar-contabilă a societatii petente ca achizitii de bunuri, au fost considerate ca documente care nu reflecta operatiuni reale, deoarece aceste societati SUNT DECLARATE INACTIVE, iar bunurile care au participat la realizarea de venituri impozabile, sunt NEDEDUCTIBILE LA CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT, astfel că acestea nu au calitatea de document justificativ pentru inregistrarea in evidenta contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA;

- o operatiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia și nu doar a unei singure părți - beneficiarul, așa cum este cazul de față. Având in vedere cele descrise, se considera că documentele de aprovizionare (facturile) SUNT REALE, și prin aceasta NU SE POATE DOVEDI că a fost disimulată realitatea, ducand la concluzia organelor de control ca aceste tranzactii nu sunt reale.

În ceea ce priveste TVA, motivarea in fapt se rezumă la reiterarea acelorăși constatări ca și in cazul impozitului pe profit:

- motivul de drept poate fi considerat că lipsește in totalitate, iar o formulare de genul „2.1.3. *Temeiul de drept. 1. Act normativ LG571/2003 art. 11 alin. 1 ... 2. Act normativ OG 92/2003 art. 120* alin. (1) .. 3. Act normativ OG 92/2003 art. 120^1 alin. 1 ...*” nu poate fi considerată conformă nici chiar cu o minimă indeplinire a obligației de motivare prevăzută de art. 43 alin. (2) lit. f) din Codul de procedură fiscală.

- modul in care a fost motivată Decizia de impunere de către organele fiscale de control reprezintă o încălcare a (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedură fiscală, (ii) a art. 41 "Dreptul la bună administrare" din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului cât și a (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național.

De asemenea, petenta sustine ca la emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspectie fiscală nu au fost respectate dispozitiile legale referitoare la procedura de intocmire a actelor inspectiei fiscale, respectiv:

- art. 5 din Codul de procedură fiscală, potrivit caruia 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. 105 din Codul de procedură fiscală care prevede că inspectia fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către organele de inspectie fiscală.

- art. 7 din Codul de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, 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.

I.1 Pe fond, petenta contesta nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală **in ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit**, motivând următoarele:

1) Inspectorii fiscali invocă prevederile art.11 alin 7 din Codul fiscal potrivit căruia :

"Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: cheltuieli înregistrate în contabilitate, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv. ..., potrivit legii", ori achizițiile efectuate de la Y SRL nu pot fi încadrate la acest articol de lege, deoarece s-au făcut în baza unor facturi fiscale care nu au avut nici un fel de viciu de formă sau conținut și pentru fiecare achiziție de materiale sau mijloace fixe s-au întocmit NOTE DE RECEPȚIE care au stat la baza intrării acestora în gestiunea firmei.

Pe lângă factura de livrare emisă de societăți comerciale (facturi care fac dovada efectuării operațiunii) și în baza cărora s-a făcut transferul dreptului de proprietate către X , au fost întocmite și Note de recepție, astfel ca au fost îndeplinite ambele condiții ca, cheltuielile să fie deductibile și nu nedeductibile, așa după cum susțin inspectorii fiscali.

2) Inspectorii fiscali invocă prevederile art.25 alin 1) din Codul fiscal, ori nici în acest caz petenta consideră că nu poate fi încadrată la acest text de lege, deoarece nu se specifică care au fost tranzacțiile desfășurate de unitate noastră, și care nu au avut scop economic, mai ales în condițiile în care toate tranzacțiile efectuate de către Z SRL au fost făcute în vederea desfășurării obiectului de activitate pentru care a fost autorizată, au fost aducătoare de venituri impozabile și au avut deci conținut economic.

Organele de inspecție fiscală, deși invocă în decizia de impunere prevederile art.19 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu au respectat litera legii, deoarece trebuiau să aplice și prevederile punctului 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează clar că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea, inspectorii fiscali nu au respectat prevederile legale cuprinse in OG.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv art.55, 72 și 73.

Față de cele expuse anterior, se concluzioneaza că societatea avea dreptul să deducă sumele ce reprezintă costul achizițiilor de marfuri de la furnizori.

In acelasi timp, constatările referitoare la situatia fiscala ale furnizorilor nu au relevanță în ceea ce privește activitatea subscrisei X si nu pot afecta realitatea achizițiilor și, prin urmare, nu afectează nici dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit.

Petenta sustine ca realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale, note de recepție și constatare diferențe, fise de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere) din care rezultă că marfa achiziționată de Societatea X a intrat efectiv în gestiunea societății.

În consecință, nu sunt intrunite condițiile legale pentru a refuza dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu furnizorii, nefiind datorat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei si pe cale de consecinta nici accesoriile calculate.

I.2. In ceea ce priveste nelegalitatea si netemeinicia Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscală referitoare la **TVA stabilită suplimentar in cuantum de ... lei si obligațiile fiscale accesorii aferente TVA**, petenta sustine urmatoarele:

1. Prin actele administrative fiscale contestate s-a stabilit o TVA la care societatea are drept de deducere datorită neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă operațiunilor desfășurate cu furnizorii, considerentele fiind aceleași prezentate detaliat in motivarea referitoare la impozitul pe profit.

2. Ca urmare a comportamentului fiscal al furnizorilor, deși subscrisa a prezentat organelor de inspectie fiscală documente justificative acestea nu au fost luate in considerare.

3. In Raportul de inspectie fiscala pag. 3, se arata urmatoarele:

"Deoarece pe perioada verificata ianuarie 2015 - 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de TVA in suma totala de ... lei, iar societatea a inregistrat TVA deductibilă in sumă de ... lei aferentă fact.49/2015 și fact.2/2016 de la Y SRL, societate declarată inactivă".

4. Urmare a celor sus mentionate și la capitolul privind impozitul pe profit, organele de control au majorat baza impozabila la TVA cu suma de ... lei stabilind o diferență suplimentara de TVA in suma de ... lei prin inregistrarea in contabilitate a facturilor emise de către furnizori, pentru care nu poate beneficia de dreptul de deducere al TVA-ului din facturile de achiziții inregistrate, fiind incalcate prevederile art. 160 alin. (1) din Legea 571/2003 , cu modificările si completările ulterioare privind Codul Fiscal.

5. Tratatamentul fiscal aplicat Societatii X nu are niciun temei, intrucât nu se poate reproșa societății conduita fiscală a furnizorului său, având în vedere că respectivele firme au livrat marfuri necesare procesului de producție.

6. Nu există nici o obligație legală încălcată de Societatea X care să aducă atingere dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor sale din perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale.

7. Nu în ultimul rând, tratamentul aplicat Societatii X de către organele fiscale contravine practicii Curții Europene de Justiție.

8. Astfel, CJUE 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 .

În cazul de față, organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plată pentru Societatea X , menținându-se obligația de plată a TVA colectată pentru toate vânzarile societății efectuate către clienții ei, ceea ce echivalează, în fapt, cu o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, în contradicție cu regulile instituite prin Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

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 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.

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.

Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat în privința TVA nu are niciun temei.

În continuare, societatea petenta arată că are dreptul de deducere al taxei în cuantum de ... lei aferentă cheltuielii în sumă de ... lei ce reprezintă costul achizițiilor de marfuri de la furnizori, citând din jurisprudența C.J.U.E. - Cauzele conexe C-80/11 și C-142111 (Mahageben și David).

În ceea ce privește motivele pentru care organele fiscale au considerat că subscrisa nu are dreptul să deducă TVA aferent tranzacțiilor cu cei 2 furnizori, acestea sunt identice motivelor ce privesc impozitul pe profit, motiv pentru care

se indică punctual motivele pentru care comportamentul neconform al furnizorilor nu poate fi imputat societății subscribe nici în ceea ce privește TVA, întrucât:

- toate achizițiile de mărfuri au fost însoțite de documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale;

- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale și chitanțe, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, etc.) din care rezultă că marfa achiziționată de Societatea X a intrat efectiv în gestiunea societății.

- condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal privind deductibilitatea TVA sunt îndeplinite (existența unor facturi ce îndeplinesc condițiile legale), iar singurul motiv pentru care organul fiscal consideră că TVA este nedeductibilă fiind comportamentul fiscal al furnizorilor subscribei.

- optica organelor fiscale de control contravine în mod flagrant principiilor obligatorii izvorâte din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care stabilește în mod clar argumentul potrivit căruia dacă emitentul facturii aferente unor livrări de bunuri sau prestări de servicii a săvârșit nereguli, nu poate fi invocat de autoritățile fiscale pentru a refuza dreptul de deducere al TVA fără ca 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.

Cu privire la acest motiv de refuz al deductibilității TVA, se consideră relevantă în speță interpretarea efectuată de CJUE în cazurile Mahageben kft (C-aO/11) și Peter David (C-142/11) în sensul în care articolul 167, articolul 168/itera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate, pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi 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.

Deopotriva, in ceea ce privește realitatea tranzacțiilor desfășurate de către societate, toată marfa achiziționată de la furnizori a intrat in gestiunea societății și a fost folosită in scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acesteia către clienti.

Modul de calcul si determinare a TVA suplimentar de plata este eronat si nu are temei legal din mai multe motive, astfel:

1. prevederile art. 146 alin (1) litera a) din Codul fiscal se aplica achizițiilor efectuate de Z SRL ,deoarece s-au facut in baza unor facturi fiscale, prezentate in original care nu au avut nici un fel de viciu de forma sau continut, au fost emise de societati comerciale inregistrate in scopuri de TVA si au fost achitate integral.

2. inspectorii fiscali invoca doar aliniatul (1) din articolul 145 din Codul fiscal, dar la aliniatul (2) se prevede ca: "(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării in folosul următoarelor operațiuni:

a) operatiuni taxabile ; ... "

Toate achizițiile de bunuri efectuate de catre Z SRL au fost facute in vederea realizarii de venituri impozabile pentru care s-a colectat, inregistrat si declarat TVA si urmare a efectuarii lor s-a putut desfasura in conditii optime obiectul de activitate principal al firmei, de organizare de evenimente artistice.

3. S-au invocat prevederile articolului 6 din Legea contabilitatii, potrivit caruia: (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Z SRL a detinut pentru fiecare achizitie o factura emisa cu respectarea dispozitiilor legale, a inregistrat in evidenta contabila operatiunile si a intocmit si Note de receptie pentru intrarea in gestiune a bunurilor.

4. Toate tranzactiile efectuate de catre Z SRL au fost facute in vederea desfasurarii obiectului de activitate pentru care a fost autorizata, au fost aducatoare de venituri impozabile si au avut deci continut economic.

Intr-o speta similara s-a pronuntat si Curtea de Apel Craiova care a emis Decizia civila nr.2315/2013 in care a precizat ca: "In consecință, dat fiind toate aceste împrejurări de fapt, Curtea constata ca 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 ca mărfurile nu au existat în fapt si nu au fost tranzactionate in realitate, ci doar consemnate fictiv in contabilitate. "

Nu s-a invocat de către organele fiscale, lipsa din inventar a bunurilor, lipsa mențiunilor privind ieșirea din inventarul societății intime, lipsa documentelor de transport între comercianți ori lipsa in materialitatea lor a tuturor acestor mărfuri.

Nerespectarea de către furnizor a obligatiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sanctionabile potrivit legii si 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.

Fata de cele ce preced, se solicita admiterea contestației așa cum a fost formulată și, pe cale de consecință:

1. Anularea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice;
2. Anularea Raportului de inspecție fiscală nr. ...;
3. Exonerarea Societății X de obligația de plată a impozitului pe profit în cuantum de ... lei, la care se adaugă accesorii;
4. Exonerarea Societății X de obligația de plată a TVA în cuantum de ... lei, la care se adaugă accesorii.

De asemenea, petenta solicită aplicarea prevederii art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală privind susținerea orală a contestației, precum și accesul la dosarul fiscal.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1.Cu privire la impozitul pe profit

Perioada verificată

SC X pe perioada verificată potrivit obiectului de activitate declarat cod CAEN 111 - «Cultivarea cerealelor (exclusiv orez) , plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase » .

În luna decembrie 2015 și luna mai 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de culturi de grâu în vegetație în valoare totală de ... lei, conform facturii nr.... în valoare de ... lei și facturii nr.... în valoare de ... lei, emise de SC Y SRL

În urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice organele de inspecție fiscală au constatat că SC Y SRL a fost declarat contribuabil inactiv conform Deciziei nr.... din data de 26.06.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În luna august și septembrie 2016, în urma recoltării culturii de grâu și a vânzării acesteia, societatea a înregistrat în evidența contabilă costul producției de grâu în sumă de ... lei, fiind astfel încălcate prevederile art.11 alin.(7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal: *“(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, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.”*

În concluzie, pentru perioada verificată a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent unei baze impozabile în sumă de ... lei.

2.Cu privire la TVA

Perioada verificată este ...

Fata de TVA colectata evidentiata de societate in contabilitate si declarata organului fiscal prin deconturile de TVA in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au constatat diferente suplimentare de TVA colectata, astfel:

In lunile noiembrie si decembrie 2015, societatea a inregistrat în evidența contabilă, venituri din vanzari de cereale(grau si rapita) in suma totala de ... lei aferente facturii nr.... in valoare de ... lei si facturii nr.... in valoare de 1500 lei, emise catre SC Y SRL, operațiuni pentru care societatea a aplicat prevederile art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În urma consultarii bazei de date a Ministerului Finantelor Publice organele de inspecție fiscală au constatat că SC Y SRL a fost declarat contribuabil inactiv conform Deciziei nr.... din data de ... ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative si implicit s-a anulat codul de TVA, motiv pentru care veniturile in suma de facturate de SC X catre SC Y SRL sunt cuprinse in baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prin aplicarea cotei standard de TVA de 9% si, respectiv 24%, stabilindu-se TVA colectata suplimentara in suma de ... lei.

Fata de TVA deductibila evidentiata de societate in contabilitate si declarata organului fiscal prin deconturile de TVA, organele de inspectie fiscala au constatat diferente suplimentare de TVA deductibila, astfel:

In luna decembrie 2015 si luna mai 2016, societatea a inregistrat în evidența contabilă, conform jurnalului de cumparari, TVA deductibila in suma de ... lei aferenta facturii nr.... si facturii nr...., reprezentand achizitie grau in vegetatie emise de SC Y SRL .

In urma consultarii bazei de date a Ministerului Finantelor Publice organele de inspecție fiscală au constatat că SC Y SRL a fost declarat contribuabil inactiv conform Deciziei nr...., din data de 26.06.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Pentru deficiențele constatate au fost incalcate prevederile art.11 alin.(1¹) si (1²) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de

declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală” si art.11 alin.(7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

“(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, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.”

In concluzie, societatea nu are drept de deducere la TVA in suma de ... lei.

Conform balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2016 societatea inregistreaza TVA de recuperat in suma de ... lei, iar conform fisei sintetice pe platitor la data de 31.12.2016 TVA de recuperat in suma de ... lei.

In urma inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca societatea nu a depus la organul fiscal teritorial Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2016, rezultand un TVA de plata suplimentar nedeclarat in suma ... lei.

Pentru deficientele constatate au fost incalcate prevederile art.102, alin (3) din Legea nr.207//2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

“(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

In concluzie, pentru perioada verificata s-a stabilit TVA suplimentara in suma de ..., aferenta unei baze impozabile in suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X are sediul în com.... jud. Hunedoara, înmatriculată la O.R.C a jud.Hunedoara sub nr. J20..., CUI ... reprezentată de dl..., în calitate de administrator .

A.Cu privire la aspectele de natura procedurala contestate de petenta

a) Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, inspectia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu

stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

„(2) 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;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de

vedere faptic și legal, cu referire la perioadele și obligațiile fiscale verificate. Această procedură este prevăzută la art.131 din Codul de procedură fiscală, la alin.(4) menționându-se că:

“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;”

Modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală se aprobă prin Ordin al președintelui A.N.A.F.

Asadar, în speța de față, modul de completare și de elaborare a Raportului de inspecție fiscală nr. ... urmărește strict prevederile din O.P.A.N.A.F nr.3.710 din 18 decembrie 2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, aplicabil pentru consemnarea rezultatelor inspecțiilor fiscale începute după data de 1 ianuarie 2016, în care la cap.III din Anexa 2 “ INSTRUCȚIUNI privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice “ se precizează:

“CAP. III

Constatări fiscale

3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare

a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează:

- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare 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;

- temeiul de drept unde se înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, 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 raportul de inspecție fiscală contestat, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice contestată, nu este un material întocmit arbitrar de 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.

Drept urmare, susținerile petentei referitoare la nemotivarea în fapt și în drept a actului administrativ atacat, la faptul 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” și „nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un viciu de legalitate sancționat cu nulitatea absolută, necondiționată de existența unei vătămări” sunt lipsite de orice temei, neavând corespondent în situația de fapt existentă. Mai mult, petenta face aceste afirmații la modul general, fără a face trimitere la situații concrete, din care să reiasă că măsurile stabilite de organele de inspecție nu sunt motivate în fapt, iar încadrarea corespunzătoare în temeiurile de drept aplicabile lipsește.

b) Referitor la critica adusă Deciziei de impunere contestate în sensul că, deși *„reprezintă un act administrativ fiscal, aceasta nu a fost emisă cu respectarea formelor imperative prevăzute de lege, lipsindu-i elemente esențiale ale actului administrativ fiscal, elemente care ar permite exercitarea drepturilor de contestare și de apărare prevăzute de lege”,* reiterăm faptul că aceste afirmații sunt făcute la modul general, fără vreo precizare concretă privind elementul care lipsește din Decizie și care prin lipsa lui nu permite *„exercitarea drepturilor de contestare și de apărare prevăzute de lege”,* luând în considerare și prevederile art.43 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(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 sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele 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.”*

Pe cale de consecință, afirmația petentei nu poate fi luată în considerare, fiind netemeinică și fără corespondent în prevederea legală mai sus citată.

c) Se constată că petenta se află într-o eroare de interpretare a faptelor consemnate de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală contestat, afirmând că *facturile înregistrate în evidența financiar-contabilă a societății ca achiziții de bunuri, „ au fost considerate ca documente care nu reflectă operațiuni reale, deoarece aceste societăți SUNT DECLARATE INACTIVE, iar bunurile care au participat la realizarea de venituri impozabile, sunt NEDEDUCTIBILE LA CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT, astfel că*

acestea nu au calitatea de document justificativ pentru inregistrarea in evidenta contabila și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA”.

În primul rând se reține că, în prezenta speță este vorba despre tranzacții doar cu o singură societate comercială declarată inactivă, respectiv societatea Y SRL și nu cu mai multe societăți, așa cum se afirmă în contestație. Motivul pentru care au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și a TVA îl reprezintă încălcarea, de către societatea X, a legislației fiscale referitoare la tranzacțiile cu contribuabilii declarați inactivi. Astfel, organele de inspectie fiscala, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, nu au pus sub semnul indoielii realitatea operatiunilor desfasurate cu societatea Agro Nadistre SRL, nu au analizat acest aspect și de asemenea nu au facut referiri la calitatea documentelor primare care au fost intocmite in cazul acestor tranzactii, in sensul nerecunoasterii acestora ca documente justificative.

Astfel, mentiunile din contestatie potrivit cărora concluzia organelor de inspectie fiscala că tranzacțiile societatii X cu societăți declarate inactivate nu sunt reale, sunt in afara cadrului Raportului de inspectie fiscala contestat.

d) In ceea ce priveste invocarea, prin contestatie, a nerespectarii dispozitiilor legale referitoare la procedura de intocmire a actelor inspectiei fiscale, respectiv art. 5, 6, 7 și 105 din Codul de procedura fiscala, organul de solutionare constata ca „argumentele” prezentate de petenta in acest sens sunt , de fapt, un comentariu asupra continutului articolelor enuntate mai sus, fara a nominaliza modul in care organele de inspectie fiscale au incalcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fara a prezenta, in detaliu, situatia sau situatiile in care procedura de intocmire a actelor administrativ fiscale contestate a fost incalcata și poate fi criticata.

Astfel, consideratiile petentei pe aceasta tema sunt netemeinice și nu pot constitui argumente in sustinerea contestatiei .

B.Cu privire la argumentele privind fondul contestatiei

B.1. In ceea ce priveste capatul de cerere privind contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si a Raportului de Inspectie Fiscala nr.

Fata de cele de mai sus se reține că, potrivit art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,

"Art. 276. - (6) Organul de solutionare competent se pronunță mai întâi asupra exceptiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art.93 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"Art. 93. - (2) Creantele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie de impunere, în conditiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.131

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspectie fiscală din punctul de vedere faptic si legal si consecintele lor fiscale.

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele si obligatiile fiscale verificate, precum si în legătură cu alte obligatii prevăzute de legislatia fiscală si contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul si-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 130](#) alin. (5), raportul de inspectie fiscală cuprinde si opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept si în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspectie 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 fata locului si alte asemenea acte.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferente în plus sau în minus de obligatii fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferente ale bazelor de impozitare si respectiv de obligatii fiscale principale;"

Din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, ca act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlul de creanta si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede expres ca obiectul contestatiei il pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata, in lipsa unei decizii de impunere, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Totodata, conform Instrucțiunilor privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoanele juridice:

CAP. VI

Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul

1.Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se consemnează, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului /plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

Se fac mențiuni referitoare la formularea și comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înștiințat organele de inspecție fiscală asupra faptului că a renunțat la discuția finală.

De asemenea se prezintă o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare.

Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului se anexează la raportul de inspecție fiscală.

2.Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se prezintă rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului /plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.”

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală
- Organul competent*

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță,

respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. ...

B.2 Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii, în sarcina petentei, a unui impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei ca urmare a reconsiderării cheltuielilor înregistrate în contabilitate ca urmare a unor tranzacții cu un contribuabil inactiv.

În fapt, în luna decembrie 2015 și luna mai 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de culturi de grâu în vegetație în valoare totală de ... lei, conform facturii nr.... în valoare de ... lei și facturii nr.... în valoare de ... lei, emise de SC Y SRL CIF

În urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice organele de inspecție fiscală au constatat că SC Y SRL a fost declarat contribuabil inactiv din data de ..., conform Deciziei nr...., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, motiv pentru care suma de ... lei reprezentând costul producției de grâu a fost considerată nedeductibilă, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Prin contestatie, referitor la acest capat de cerere privind impozitul pe profit, petenta sustine ca:

- achizițiile efectuate de X s-au făcut în baza unor facturi fiscale care nu au avut nici un fel de viciu de formă sau conținut și pentru fiecare achiziție de materiale sau mijloace fixe s-au întocmit note de recepție care au stat la baza intrării acestora în gestiunea firmei, astfel ca au fost îndeplinite ambele condiții ca, cheltuielile să fie deductibile și nu nedeductibile, așa după cum susțin inspectorii fiscali;

- toate achizițiile de bunuri efectuate au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate al firmei.

- prevederile art.11 alin.1) din Codul fiscal nu pot fi aplicate petentei, deoarece nu se specifică care au fost tranzacțiile desfășurate de aceasta, și care nu au avut scop economic;

- constatările referitoare la situația fiscală ale furnizorilor nu au relevanță în ceea ce privește activitatea subscrisei petente și nu pot afecta realitatea achizițiilor și, prin urmare, nu afectează nici dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit.

- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale, note de recepție și constatare diferențe, fise de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere) din care rezultă că marfa achiziționată de Societatea X a intrat efectiv în gestiunea societății.

În consecință, nu sunt întrunite condițiile legale pentru a refuza dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu furnizorii, nefiind datorat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma ... lei.

In drept, sunt incidente prevederile art.11 alin.(1²) si cele ale art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003 privind cu modificările și completările ulterioare, dupa cum urmeaza:

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, 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 și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 21 Cheltuieli

(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.

Desi petenta sustine ca achizitiile efectuate de la societatea Y SRL, declarată inactivă, s-au facut in baza unor facturi fiscale care nu au avut nici un fel de viciu de forma sau continut si pentru fiecare achizitie de materiale s-au intocmit note de receptie care au stat la baza intrarii acestora in gestiunea firmei, precizam ca organele de inspectie fiscala nici nu au contestat forma sau fondul facturilor fiscale sau a oricaror documente intocmite prin care se face dovada realitatii achizitiilor efectuate, ci au aplicat intocmai prevederea legala incidenta in cazul tranzactiilor cu contribuabili inactivi.

Potrivit prevederilor art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 78¹ Registrul contribuabililor inactivi/reactivati

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

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligatie 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.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală...”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea Y SRL a fost declarat contribuabil inactiv din data de ..., conform Deciziei nr..., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Asadar, potrivit prevederilor legale anterior citate, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, 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.

Legiuitorul, prin procedura fiscală, a statuat fără dubiu, ca persoanelor juridice care sunt declarate inactive le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal, rezumate în cele prezentate la aliniatul de mai sus.

Pe cale de consecință, susținerea petentei că nu se află în situația în care să-i fie aplicabile aceste prevederi este netemeinică, starea de fapt fiind cea surprinsă și consemnată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, în Codul fiscal la art.21, se precizează care sunt consecințele fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit, în situația în care au loc tranzacții cu contribuabili inactivi, în sensul că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

În același timp, referitor la argumentul petentei că situația fiscală a furnizorilor nu are relevanță în ceea ce privește activitatea acesteia și nu poate afecta realitatea achizițiilor și, prin urmare, nu afectează nici dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit, reiterăm faptul că, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nu rezultă că organele de inspecție ar fi stabilit o legătură între starea de inactivitate a societății Agro Nadistre SRL și realitatea achizițiilor sau că nu ar fi acordat deductibilitate cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă aferente acestor achiziții, pe acest motiv. În acest sens, susținerile petentei sunt lipsite de relevanță juridică întrucât, verificarea furnizorilor este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor

agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF - Informații Publice -Informații privind agenții economici - Registrul contribuabili.

In concluzie, organul de solutionare constată că in mod eronat petenta isi argumenteaza pretentiile plecand de la premisa ca organele de inspectie fiscala nu recunosc realitatea tranzactiilor efectuate cu societatea Y SRL declarată inactivă, astfel ca aceste argumente nu sunt in concordanta cu fondul cauzei , fiind neintemeiate.

Pe cale de consecinta, se va face aplicatiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

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; „

contestatia urmand a fi respinsa pentru suma de ... lei ca neintemeiata .

B.3 Cu privire TVA stabilită suplimentar in quantum de ... lei

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii, in sarcina petentei, a unei TVA suplimentara in suma de ... lei, in conditiile in care argumentele aduse prin contestatie nu conduc la stabilirea unei alte stari de fapt fiscale fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie au constatat ca , **față de TVA deductibilă** evidențiată de societate în contabilitate și declarata organului fiscal prin deconturile de TVA, societatea a inregistrat în evidența contabilă, conform jurnalului de cumparari, in luna decembrie 2015 si luna mai 2016, TVA deductibila in suma de ... lei aferenta facturii nr.... si facturii nr...., reprezentand achizitie grau in vegetatie emise de SC Y SRL, societate declarata contribuabil inactiv din data de 26.06.2015, conform Deciziei nr...., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Au fost incalcate prevederile art.11 alin.(1¹) si (1²) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea X neavand drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei.

Fata de TVA colectata evidentiata de societate in contabilitate si declarata organului fiscal prin deconturile de TVA in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au constatat diferente suplimentare de TVA colectata, reprezentand venituri din vanzari de cereale(grau si rapita) in suma totala de ... lei aferente facturii nr.... in valoare de ... lei si facturii nr... in valoare de ... lei, emise catre SC Y SRL, in lunile noiembrie si decembrie 2015, operațiuni pentru

care societatea a aplicat prevederile art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

SC Y SRL a fost declarat contribuabil inactiv din data de 26.06.2015, conform Deciziei nr...., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și implicit s-a anulat codul de TVA, motiv pentru care veniturile în suma de ... lei facturate de SC X către SC Y SRL sunt cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prin aplicarea cotei standard de TVA de 9% și, respectiv 24%, stabilindu-se TVA colectată suplimentară în suma de ... lei.

Conform balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2016 societatea înregistrează TVA de recuperat în suma de ... lei, iar conform **fisei sintetice pe platitor** la data de 31.12.2016 TVA de recuperat în suma de ... lei.

În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că societatea nu a depus la organul fiscal teritorial Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2016, rezultând TVA de plată suplimentară nedeclarată în suma de ... lei.

Prin contestație petenta aduce o serie de argumente în susținerea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la furnizorii declarați inactivi, prezentând și exemple din jurisprudența europeană în acest sens.

În drept, sunt incidente prevederile art.11 alin.(1²) și (1⁴) din Legea nr.571/2003 privind cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, 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 și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h) 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 și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

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

b) dacă a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, de la data înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului;

c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente...

.....
d) dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#), dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#) pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație.

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA

dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;

h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrarea Fiscală.

Facem precizarea ca societatea Y SRL a fost declarată contribuabil inactiv, începând cu data de 26.06.2015 de către organele fiscale din cadrul Serviciului Fiscal Municipal Hunedoara, prin Decizia nr...., ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de cu data de

Referitor la TVA stabilita suplimentar în suma de ... lei, prin O.P.A.N.A.F nr.1.847/01.07.2014 pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 78¹ din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, se prevede:

„**ART. 8**

(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data comunicării deciziei de declarare în inactivitate.”

Pentru veniturile obținute de petenta din vânzări de cereale (grâu și rapita) în suma totală ... lei către SC Y SRL, în lunile noiembrie și decembrie 2015, societatea X a aplicat prevederile art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

„(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

c) livrarea de cereale și plante tehnice menționate în continuare, care figurează în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun:.. “

Acelasi act normativ prevede inasa, la art.160:

« **ART. 160**

*(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.”

Astfel, pornind de la prevederea legala din Codul fiscal, mai sus citata, se constata ca, intrucat la data emiterii de catre petenta, a facturilor de vanzare cereale catre societate Y SRL (noiembrie-decembrie 2015), aceasta era deja declarata contribuabil inactiv, fiindu-i anulata, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA incepand cu data de 26.06.2015, petenta nu putea aplica taxarea inversa pentru aceste vanzari, nefiind indeplinita conditia obligatorie prevazuta de textul de lege referitoare la inregistrarea in scopuri de TVA a ambilor participanti la tranzactie.

Pe cale de consecinta, in mod legal organele de inspectie au stabilit suplimentar TVA colectata in suma de ... lei aferenta vanzarilor in suma de 97.407 lei facturate de petenta catre SC Y SRL prin aplicarea cotei standard de TVA de 9% si, respectiv 24%.

Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu a depus la organul fiscal teritorial decontul de TVA aferent lunii decembrie 2016, rezultand o diferenta de TVA între balanta de verificare intocmita la data de 31.12.2016 si evidenta sintetica pe platitor existenta la nivelul organului fiscal, in suma de ... lei.

In drept, la art.94 alin.(3) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

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

.....
e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

Astfel, prin înregistrarea Deciziei de impunere nr. ... in evidenta organului fiscal teritorial, respectiv in fisa sintetica a platitorului X , se stabileste corect creanta fiscala datorata si declarata de petenta organelor fiscale.

De altfel, prin contestatie petenta nu aduce niciun argument concret cu care sa combata aceasta stare de fapt , astfel ca in mod legal organele de inspectie au stabilit suplimentar TVA colectata in suma de ... lei.

Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei aferenta achizitiei de grau in vegetatie de la SC Y SRL, declarata contribuabil inactiv începând cu data de 26.06.2015, prin Decizia nr....emisa de Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara, ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative ,

prevederile art.11 din Codul fiscal, aplicabile perioadei supuse controlului precizeaza fara niciun dubiu:

„ ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, 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 și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h) și au fost înscriși 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 și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.”

Cu alte cuvinte, beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili declarați inactivi, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective. Norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

Referitor la dreptul de deducere a TVA în suma ... lei aferentă achizițiilor efectuate de la contribuabili declarați inactivi, subliniem că în mod eronat petenta face vorbire în contestație de „dreptul de deducere al taxei în cuantum de ... lei aferentă cheltuielii în sumă de ... lei ce reprezintă costul achizițiilor de marfuri de la furnizori”, rezultând că a înțeles în mod defectuos fondul problemei pentru care organele de inspecție fiscală au luat măsura de neacordare a dreptului de deducere a acestei taxe. În acest sens, invocarea conținutului art. 145 și 146 din Codul fiscal, a art. 17 din Directiva 77/388/CE și art. 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE referitor la dreptul de deducere care este generat de îndeplinirea a două condiții: destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile și deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale, nu este în consonanță cu speta supusă analizei, întrucât în situația de față avem de-a face cu un anumit tip de tratament fiscal, aplicabil

unor anumite tranzactii, pentru care legiuitorul a inteles sa stabileasca un anumit regim.

Aceste temeuri de drept la care se face trimitere sunt valabile in situatia in care ambii participanti la tranzactie respecta conditiile generale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv sunt inregistrati in scopuri de TVA, sunt societati in functiune, iar livrarile si respectiv achizitiile sunt destinate realizarii obiectului lor de activitate si au la baza documente emise potrivit prevederilor legale.

Tranzactiile cu societati inactive nu lasa loc de interpretare in ceea ce priveste temeiurile legale aplicabile, astfel ca atunci cand fac obiectul unei analize fiscale, aceste temeuri sunt prioritar si obligatoriu de luat in considerare, inaintea altor prevederi care reglementeaza si stabilesc conditiile generale ale dreptului de deducere a TVA.

Astfel fiind, pentru achizițiile efectuate de la contribuabilul aflat în inactivitate , cumpărătorul nu mai beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor respective, aceasta independent de faptul că facturile de achiziție sunt înregistrate în contabilitate și independent de faptul că aceste documente financiar contabile sunt cuprinse apoi în declarațiile fiscale, căci textul legal precizat nu face nicio astfel de deosebire.

Argumentul invocat de petenta potrivit caruia „*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*” este valabil exact in cazul in care persoana impozabilă deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere. Or in situatia data, petenta detine documente fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, deci care nu permit dreptul de deducere a TVA.

Referitor la invocarea deciziilor Curții Europene de Justiție, arătăm ca în speța nu este vorba de o alta tranzacție anterioara sau subsecventa viciata de frauda, ci este vorba de însăși operațiunile comerciale desfășurate de petenta.

De asemenea, invocarea jurisprudentei CJUE in cazurile Mahageben kft (C-80/11) si Peter David (C-142/11) „ *in sensul in care articolul 167, articolul 168/(a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate in sensul că se opun unei practici nationale in temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere, pentru motivul că persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila , ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze...*” nu este relevanta in speta si nu poate fi luata in considerare in analiza, intrucat persoana impozabila X nu se afla in situatia in care nu stia sau nu ar fi trebuit sa stie despre faptul ca unul din furnizorii sai,

respectiv societatea Y SRL este declarata contribuabil inactiv din 26.06.2015, atat timp cat dl....., asociat unic si administrator al petentei, are calitatea de asociat la societatea Y SRL cu o participare la capitalul social de 30%.

Mai mult, datele privind starea juridica si fiscala a unui contribuabil sunt publice si accesibile, ele fiind publicate pe site-ul ANAF si a Ministerului Finantelor Publice, deci exista posibilitatea obtinerii unui minim de informatii despre comportamentul fiscal al unui partener de afaceri.

Petenta mai subliniaza in contestatie faptul ca „nerespectarea de către furnizor a obligatiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sanctionabile potrivit legii si presupun obligarea la colectare și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu pot conduce in mod automat la înlăturarea dreptului de deducere al beneficiarului”, fara a avea in vedere ca sanctiunea prevazuta de lege in cazul tranzactiilor efectuate cu contribuabili inactivi are o dubla destinatie, atat la furnizor, prin obligarea la colectarea TVA, cat si la beneficiar, prin neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Analiza și argumentele organului de solutionare se bazează pe cerințele Directivei 112/2006 și din perspectiva jurisprudenței CJUE, așa cum sunt prezentate criteriile în Cauza PPUH Stehcamp C-277/14 a CJUE:

„ 33. ...criteriul privind existența furnizorului bunurilor sau a dreptului acestuia de a emite facturi, astfel cum rezultă din reglementarea în discuție în litigiul principal, după cum a fost interpretată de instanța națională, nu figurează printre condițiile dreptului de deducere menționate la punctele 28 și 29 din prezenta hotărâre. În schimb, articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede că acest furnizor trebuie să aibă calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din această directivă. Astfel, criteriile în funcție de care reglementarea națională în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost interpretată de instanța națională, condiționează existența furnizorului sau dreptul acestuia de a emite facturi nu trebuie să fie contrare cerințelor care rezultă din calitatea de persoană impozabilă în sensul dispozițiilor amintite.

34. Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară activități economice de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, indiferent de scopul sau de rezultatele activităților respective. Rezultă că noțiunea „persoană impozabilă” este definită în mod larg, întemeindu-se pe circumstanțe de fapt (a se vedea Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 30).”

Concluzionand considerentele prezentate de organul de solutionare, se retine ca organele de inspectie nu si-au intemeiat **masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA in suma de ... lei** pe faptul ca facturile de achizitie sunt incorect sau incomplet intocmite sau ca toate condițiile de formă

prevăzute de Codul fiscal privind deductibilitatea TVA sunt sau nu indeplinite (existența unor facturi ce indeplinesc condițiile legale), ci au analizat acest aspect raportat la faptul ca TVA este aferenta unor achizitii efectuate de la un furnizor declarat inactiv, deci care nu mai are calitatea de „persoana impozabila” conform definiției date in textul legal precitat din cauza C-277/14 a CJUE , situatie in care prevederile legislatiei nationale sunt clare si fara niciun dubiu.

In ceea ce priveste **TVA colectata in suma totala de ... lei** stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, prin contestatie petenta nu aduce argumente care sa conduca la stabilirea unei alte stari de fapt fiscale fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

Pe cale de consecinta, se va face aplicatiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

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;*”.

B.4 Cu privire la accesoriile impozitului pe profit stabilit suplimentar si TVA stabilita suplimentar

Prin Decizia de impunere nr. ..., organele de inspectie fiscală au stabilit suplimentar suma de ... reprezentând:

- Impozit pe profit ... lei;
- TVA ... lei ,

la care a fost anexată *“Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspectia fiscală”*.

Prin contestatie petenta solicita *„exonerarea Societății X de obligația de plată a impozitului pe profit în cuantum de ... lei, la care se adaugă accesorii si ... de obligația de plată a TVA în cuantum de ... lei, la care se adaugă accesorii.”*

În drept, potrivit prevederilor art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Obiectul inspectiei fiscale

(1) Inspectia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Totodată, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" prevede:

“ANEXA 1

DECIZIE DE IMPUNERE

privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice
[...]

6. Dispoziții finale

La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.

[...] 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:

[...]

6. Dispoziții finale

[...]

6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. [...]"

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, incepand cu 01.01.2016, inspectia fiscala nu mai are ca si atributii calculul de accesorii aferente diferentelor de impozite si taxe stabilite suplimentar, intocmind in schimb o situatie privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale stabilite suplimentar, ca anexa la decizia de impunere, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligatiilor fiscale accesorii datorate.

Intrucat in decizia de impunere nr...., contestata, nu sunt inscrise accesoriiile aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar, ele urmand sa faca obiectul unei Decizii referitoare la obligatii de plată accesorii, pentru capatul de cerere din contestatie referitor la termenul generic de „accesorii”, se va face aplicatiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

C. Cu privire la solicitarea privind exonerarea Societatii X de obligatia de plata a impozitului pe profit in cuantum de ... lei si de obligatia de plata a TVA in cuantum de ... lei

Obligatia fiscala este acel raport juridic in continutul caruia intra dreptul statului de a cere contribuabililor, precum si corelativul acestui drept care este datoria acestora din urma, sa plateasca impozite, taxe, contributii determinate in conformitate cu legea (obligatia fiscala materiala). Este, de altfel, veritabila obligatie fiscala.

In 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 acelu 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 cererea petentei de a fi exonerata de plata anumitor sume si obligatii stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. F-... privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală

pentru persoane juridice, facem precizarea ca in aceasta speta competenta apartine organului fiscal în a căru rază teritorială se află domiciliul fiscal al societatii X SRL.

D. Cu privire la solicitarea aplicarii prevederilor art.276 alin.(5) din Codul de procedura fiscala privind sustinerea orala a contestatiei.

Prin contestatia formulata petenta solicita sustinerea orala a contestatiei, conform prevederilor de la art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 276 Solutionarea contestatiei

(5) Contestatorul poate solicita organului de solutionare competent sustinerea orală a contestatiei. In acest caz, organul de solutionare fixează un termen pentru care convoacă, la sediul său, contestatorul si reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Această solicitare poate fi adresată organului de solutionare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestatiei sub sanctiunea decăderii.”

Cu adresa inregistrata la AJFP Hunedoara sub nr.... si la DGRFP Timisoara sub nr...., petenta aduce la cunostinta organelor fiscale ca *„referitor la contestatia formulata, cu privire la sustinerea orala, va comunicam renuntam la aceasta prevedere, intrucat societatea este in campanie agricola si nu-si permite a face deplasari”*.

Pe cale de consecinta, organul de solutionare ia act de renuntarea societatii X la acest drept prevazut de art.276 alin.(5) din Codul de procedura fiscala .

E. Cu privire la solicitarea petentei privind accesul la dosarul fiscal

Referitor la aceasta solicitare a petentei, facem precizarea ca ANAF pune la dispozitia contribuabililor, prin Spatiul Privat Virtual, un serviciu denumit *„Accesul controlat la dosarul contribuabilului”*, iar Procedura de accesare a informatiilor cuprinse in dosarul fiscal a fost aprobata prin OPANAF 230/2013.

Pe aceasta cale contribuabilii au posibilitatea sa isi verifice dosarul fiscal, care cuprinde informatii complete despre vectorul lor fiscal, formularele depuse la ANAF, situatia obligatiilor de plata restante.

Invederam faptul ca organul de solutionare a contestatiilor nu are competenta legala de a gestiona dosarul fiscal al unui contribuabil si nici de a-l pune la dispozitia acestuia .O astfel de solicitare poate fi adresata organului fiscal teritorial care are competențe in gestionarea dosarului fiscal al contribuabililor pe care-i administreaza sau organului de inspectie fiscala care a efectuat inspectia fiscala finalizata cu emiterea Deciziei de impunere nr. F-HD 117/30.03.2017 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice.

Avand in vedere considerentele expuse in cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit ... lei;
- TVA ... lei ;

2. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea X, cu sediul în com... jud. Hunedoara
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara - cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timis sau Tribunalul Hunedoara, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,