

DECIZIA nr. 269/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AS5FP cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **30.07.2014**, inregistrata la DGRFP Craiova sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFP Bucuresti sub nr. x, il constituie urmatoarele acte administrativ fiscale emise de AJFP Valcea in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, comunicate sub semnatura in data de **30.06.2014**:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA ;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de x lei (x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 si x lei pentru anul 2012).

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Referitor la impozitul pe profit si la diminuarea pierderii:

a.Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a fost declarata inactiva incepand cu data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009 si a fost scoasa din evidenta ca platitor de TVA cu data de 01.07.2009.

Obiectul achizițiilor de la această societate îl constituie chiria și utilitățile spațiului închiriat în baza contractului de închiriere din data de 01.11.2004.

Potrivit dispozițiilor art. 11 din Codul fiscal și pct. 2 din OPANAF nr. 819/2008, rezulta că simpla publicare a listei contribuabililor inactivi pe pagina de internet a MFP, fără ca ordinul respectiv să fie publicat în Monitorul Oficial, nu este în concordanță cu prevederile legale.

Până la sfârșitul anului 2011, contestatara nu avea cum să aibă cunoștința de faptul că SC X SRL a fost declarată inactivă, întrucât Registrul contribuabililor inactivi este operational începând cu luna decembrie 2011, până la această dată procedura de consultare a listei contribuabililor declarați inactivi fiind greoaie sau chiar inexistentă.

Efectele Ordinului nr. 1167/2009 nu îi sunt opozabile, consecințele fiind acelea că TVA este deductibilă, iar cheltuielile înregistrate în baza facturilor respective sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

b. Organele de inspecție fiscală au considerat eronat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu plata taxelor locale, pe motiv că acestea sunt aferente unor imobile care nu se mai aflau în patrimoniul societății, deși erau aferente unor perioade anterioare.

Întrucât aceste cheltuieli nu au fost înregistrate la momentul scadenței lor, organele de control trebuiau să repună aceste cheltuieli în exercițiile financiare corespunzătoare și să influențeze profitul impozabil cu aceste sume.

2. Referitor la TVA aferenta facturilor emise de SC X SRL in suma de x lei si SC X SRL in suma de x lei:

a. În perioada supusă analizei a fost înlăturată cerința textului de lege că factura să fie emisă de o persoană înregistrată în scopuri de TVA, art. 146 din Codul fiscal referindu-se la o persoană impozabilă.

Nu se poate pretinde contestatarii analizarea situației cocontractantului său, în condițiile în care față de operațiunile desfășurate și de conținutul facturilor emise, aceasta nu putea să considere neîndeplinirea condițiilor de către persoana impozabilă care i-a livrat bunurile.

b. Sustinerea organelor de control potrivit cărora documentele prezentate de societate nu sunt documente legale de proveniență și invocarea prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991 sunt eronate, deoarece aceste documente sunt întocmite cu respectarea prevederilor art. 155 din Codul fiscal.

Mai mult, organul fiscal a recunoscut efectuarea tranzacțiilor și caracterul de document justificativ al facturilor emise de SC X SRL pentru înregistrarea cheltuielilor cu bunurile aprovizionate, deoarece la calculul impozitului pe profit a considerat aceste cheltuieli drept cheltuieli nedeductibile.

Potrivit jurisprudenței CEJ, a instanțelor naționale și conform soluțiilor organelor de soluționare din cadrul ANAF, operațiunile în cauză nu sunt viciate de fraudă la TVA și constituie livrări de bunuri efectuate de o persoană supusă impozitării care desfășoară în această calitate o activitate economică independentă de

intentiona frauduloasa a altui operator care intervine in acelasi lant de livrari de care persoana supusa impozitarii nu a avut si/sau nu putea avea cunostinta.

Organele de inspectie fiscala au obligatia sa demonstreze ca societatea contestarara a luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza unor probe obiective.

3. Referitor la accesoriile calculate:

Intrucat debitul nu a fost calculat corect, rezulta ca nu sunt calculate corect nici accesoriile.

In concluzie, societatea solicita desfiintarea in totalitate a actelor atacate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AJFP Valcea a emis urmatoarele acte administrativ fiscale contestate:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei – impozit pe profit (x lei pentru anul 2009 si x lei pentru anul 2013);
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA ;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a constatat diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei (x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 si x lei pentru anul 2012).

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Valcea au efectuat inspectia fiscala la **SC X SRL**. Controlul a fost finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X x lei, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente impozitului pe profit si TVA si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a constatat diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei (x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 si x lei pentru anul 2012).

A. Referitor la impozitul pe profit constatat suplimentar in suma de x lei si la diminuarea pierderii in suma de x lei, aferente perioadei 2009 – 2013, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

1. - **x** - perioada 2009 - 2012 – cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor cu serviciile reprezentand chirie, utilitati, penalitati de la SC X SRL, societate inactiva incepand cu data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009;

2. – x lei – iunie 2009 – cheltuiela nedeductibila rezultata din majorarea nejustificata a costurilor anului 2009 cu factura nr. x emisa de SC X SRL, care a fost inregistrata in evidenta contabila si in jurnalul de cumparari si in luna octombrie 2008;

3. – x lei – octombrie 2012 – majorarea venitului impozabil aferent anului 2012, intrucat societatea nu a declarat si inregistrat in contabilitate factura nr. x emisa catre x reprezentand vanzare de deseuri de fier vechi;

4. – x lei – martie 2013 – majorarea venitului impozabil aferent anului 2013, intrucat societatea nu a declarat si inregistrat in contabilitate factura nr. x emisa catre SC x SRL reprezentand contravaloare utilitati;

5. – x lei – anul 2011 – cheltuieli nedeductibile cu materiale de constructii si amenajari interioare pentru care contestatara a depasit proportia aferenta spatiului pus la dispozitia societatii, conform contractului de comodat autentificat sub nr. x;

6. – x lei - iunie 2012 – cheltuieli nedeductibile cu dotarea unui spatiu care nu apartinea societatii contestatare;

7. – **x lei** – ianuarie 2013 si februarie 2013 – cheltuieli nedeductibile cu taxe si impozite aferente unor mijloace de transport si imobile care nu sunt in patrimoniul societatii;

8. – x lei – 30.06.2013 - majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2013, intrucat la scaderea din evidenta a datoriilor (furnizori neachitati), societatea trebuie sa inregistreze venituri din prescrierea sumelor (intreaga suma, inclusiv TVA).

Se retine ca societatea prezinta motivele de fapt si de drept numai cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei (x lei + x lei).

B. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

- **x lei (x)** - perioada 2009 - 2012 – TVA nedeductibila aferente achizițiilor cu serviciile reprezentand chirie si utilitati de la SC X SRL, societate inactiva incepand cu data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009;

- x lei - iunie 2009 – TVA nedeductibila rezultata din majorarea nejustificata a TVA deductibila aferenta anului 2009 cu factura nr. 126/23.10.2008 emisa de SC X SRL, care a fost inregistrata in evidenta contabila si in jurnalul de cumparari si in luna octombrie 2008;

- **x lei** – semestrul II 2011 – TVA nedeductibila aferenta achizițiilor de la SC X SRL, intrucat contestatara nu a demonstrat ca achizițiile au fost efectiv realizate;

- x lei – martie 2013 – TVA colectata aferenta facturii nr. x emisa catre SC X SRL reprezentand contravaloare utilitati, pe care societatea nu a inregistrat-o in contabilitate;

- x lei – anul 2011 – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de materiale de constructii si amenajari interioare pentru care contestatara a depasit proportia aferenta spatiului pus la dispozitia societatii, conform contractului de comodat autentificat sub nr. x;

- x lei - iunie 2012 – TVA nedeductibila aferenta achizitiilor privind dotarea unui spatiu care nu apartinea societatii contestatare.

Se retine ca societatea prezinta motivele de fapt si de drept numai cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei).

3.1 Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de x si la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei (x) lei:

Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte dacă cheltuielile cu achizițiile în suma de x sunt deductibile fiscal, iar societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în suma de x lei (x) lei, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorul SC X SRL era declarat contribuabil inactiv.

În fapt, în perioada 2009 - 2012, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achizițiile de la SC X SRL, în suma de x și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în sumă totală de x lei (x) lei, deși societatea furnizoare a fost declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009 și a fost scoasă din evidența ca platitor de TVA începând cu data 01.07.2009.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 1 și 1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 29.05.2009, astfel cum a fost modificat prin OUG nr. 46/2009, potrivit carora:

„**Art. 11 (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.

(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 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. **Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală. [...].**”

- coroborate cu prevederile art. 78 alin 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în vigoare în anul 2009:

„**Art. 78 (5)** Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

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 sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

- coroborate cu prevederile art. 3 din OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

« **Art. 3. - (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.”

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin 1 și art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 19 - (1)** Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“**Art. 21 (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.”

Așadar, 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 nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. 1 lit. a) din același act normativ :

“**Art. 146** 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, **să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).**”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu

documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește dreptul organelor fiscale de a anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, la art. 153 alin. 9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2009, se stipulează ca:

“Art. 153 – (...) (9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, în vigoare în perioada analizată, pe perioada în care sunt înscrise în lista contribuabililor inactivi, contribuabilii nu mai au dreptul să desfășoare activitate economică, iar orice documente emise în această perioadă sunt lipsite de efecte juridice din punct de vedere fiscal, organele fiscale putând să nu ia în considerare tranzacțiile realizate de un astfel de contribuabil, cu încălcarea interdicției referitoare la nedeșfurarea de activități economice. Totodată, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi, potrivit art. 11 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în perioada 2009 - 2012, societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu achizițiile de la SC X SRL, în suma de x și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în sumă totală de x lei (x) lei, deși societatea furnizoare a fost declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009 și a fost scoasă din evidența ca platitor de TVA începând cu data 01.07.2009.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contestării având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la faptul că decizia de declarare a stării de inactivitate fiscală produce efecte față de terți doar după data publicării acesteia în Monitorul Oficial al României:

În primul rând, trebuie subliniat că Ordinul președintelui ANAF nr. 1167/2009 este un act administrativ cu caracter individual, iar obligația publicării există doar pentru actele administrative cu caracter normativ.

În al doilea rând, acest ordin a fost emis și publicat (spre a fi adus la cunoștința comercianților) în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **astfel cum a fost acesta modificat prin O.U.G. nr. 46/2009, începând cu data de 29.05.2009**, în sensul că din acest text de lege s-a eliminat obligativitatea publicării acestuia în M. Of. al României. Prin urmare, căta vreme această cerință de opozabilitate a fost efectuată, O.P.A.N.A.F. nr. 1167 din 29 mai 2009 este opozabil și reclamantei care, în calitate de comerciant (și profesionist) putea și trebuia să cunoască că SC X SRL este declarată contribuabil inactiv potrivit respectivului ordin.

Se reține că la punctul 2 din O.P.A.N.A.F. nr. 1167 din 29 mai 2009 se arată și modul de aducere la cunoștința celor interesați lista contribuabililor declarați inactivi, anume prin publicarea pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, adică exact așa cum dispune Codul fiscal (Legea nr. 571/2003) în art. 11 alin. (1²), astfel cum a fost acesta modificat prin O.U.G. nr. 46/2009.

Prin urmare, ordinul prin care a fost aprobată Lista contribuabililor declarați inactivi, printre care și SC X SRL, a intrat în vigoare în data de 11 iunie 2009, iar cu aceeași dată devin aplicabile și dispozițiile art. 11 alin. alin. (1²), modificate prin O.U.G. nr. 46/2009 (în vigoare începând cu data de 29.05.2009), precum și ale art. 53 alin. (9) din Codul fiscal.

2. Referitor la aplicabilitatea dispozițiilor pct. 2 din OPANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi

Potrivit art. 65 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative

“**Art. 65. - (1)** În cazuri deosebite, în care la elaborarea și adoptarea unei reglementări nu a fost posibilă identificarea tuturor normelor contrare, se poate prezuma că acestea au făcut obiectul modificării, completării ori abrogării lor implicite.”

Având în vedere că prin O.U.G. nr. 46/2009, în vigoare începând cu data de 29.05.2009, art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal a fost modificat, în sensul că a fost eliminată obligativitatea publicării în Monitorul Oficial al României a listei contribuabililor declarați inactivi, rezulta că începând cu data de 29.05.2009, orice dispoziție legală contrară, incompatibilă cu noua dispoziție legală, este abrogată implicit (tacit).

Prin urmare, prevederile pct. 2 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 nu mai erau în vigoare la data de 11.06.2009, acestea fiind contrare dispozițiilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 46/2009 (dispozițiile ordonanței de urgență a guvernului sunt de rang superior, în raport cu dispozițiile ordinului președintelui ANAF).

3. Referitor la faptul că starea de fapt a societății furnizoare nu-i poate fi imputabilă :

Conform prevederilor art. 11 alin. 1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 29.05.2009:

- procedura de declarare a contribuabililor inactivi este stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală ;

- ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, **prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală - la secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici;**

- declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi;

- prevederile legale în vigoare pe perioada supusa inspecției fiscale **nu stipulează publicarea în Monitorul Oficial al României** a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care a fost aprobată lista contribuabililor declarați inactivi.

Se reține ca **SC X SRL** putea avea cunoștință despre faptul ca SC X SRL a fost declarată societate inactivă și i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, prin simpla accesare a paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală - secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, care permite identificarea tuturor societăților cu care contestatara are relații contractuale, în vederea verificării stării de inactivitate a acestora, respectiv în vederea verificării îndeplinirii tuturor condițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor. Astfel ca, faptul ca nu a verificat pe site-ul ANAF starea societății furnizoare, nu o absolve de vină.

Se reține ca sunt imperative dispozițiile legale cu privire la faptul ca beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora în lista contribuabililor declarați inactivi, conform dispozițiilor legale, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Mai mult, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu dispozițiile art. 146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, una din condițiile esențiale și obligatorii este ca, beneficiarul să dețină o factură fiscală, emisă de o persoană impozabilă. Contrar susținerilor contribuabilei, această dispoziție legală se referă la **calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA la organul fiscal** (aspect reglementat de art. 153 din Codul fiscal). În lipsa acestei calități, chiar dacă societatea furnizoare a emis factura cu TVA, condiția pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei nu este îndeplinită, consecința fiscală constând în pierderea acestui drept.

În fapt, SC X SRL a înscris TVA în facturile emise către contestatara, însă, dat fiind faptul ca, începând cu data de 01.07.2009, pentru această societate a fost anulată înregistrarea ca plătitoare de TVA, deci contribuabila vânzătoare nu mai are

calitatea de persoana impozabila, rezulta ca, pentru beneficiar, în speța **SC X SRL**, nu mai este îndeplinita condiția pentru deducerea TVA în suma de x lei.

Prin urmare, susținerile contestatarei sunt lipsite de relevanta juridica, întrucât verificarea furnizorilor este o procedura extrem de facila, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF, iar legea fiscala care reglementează deductibilitatea cheltuielilor si a taxei pe valoarea adăugata este de stricta interpretare și aplicare, astfel încât, aceasta nu poate invoca buna sa credința, ca o cauza exoneratoare de culpa.

4. Referitor la invocarea faptului ca sanctiunea neexercitarii dreptului de deducere a cheltuielilor/taxei pe valoarea adaugata, prevazuta la art. 11 alin. (1^2) din Codul fiscal este contrara jurisprudentei comunitare in materie:

Se retine faptul ca jurisprudenta comunitara invocata recunoaste si principiul **luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri**, motiv pentru care legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor legate de forma. In acest sens, prin hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a recunoscut faptul ca legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din hotarare).

In acest context, instituirea sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere de la contribuabilii declarati inactivi este conforma principiului luptei impotriva fraudei si a evaziunii fiscale si are la baza **mijloace si masuri proportionale** in raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art. 78 din Codul de procedura fiscala, respectiv:

- pot fi declarati *contribuabili inactivi numai contribuabilii care au un **comportament evazionist***. nu functioneaza la sediul social declarat, se sustrag de la efectuarea inspectiei fiscale ori nu depun nicio declaratie prevazuta de lege pe parcursul unui semestru calendaristic;

- declararea ca inactivi a contribuabililor se face pe baza unei proceduri aprobata oficial;

- lista contribuabililor declarati inactivi este **publica fiind afisata** pe pagina de internet a ANAF si care cuprinde toate elementele necesare identificarii contribuabililor inactivi, data declararii ca inactivi, inclusiv data publicarii lor in registrul public;

- ceilalti contribuabili **pot consulta cu usurinta acest registru public**, astfel ca, printr-o simpla verificare pe internet a starii fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecintele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarati inactivi.

Ca atare, instituirea masurii de publicare pe site-ul ANAF a listei contribuabililor declarati inactivi, care au un comportament evazionist si a sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere atat a cheltuielilor, cat si a TVA pentru achizitiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevazute de lege si urmaresc un scop legitim**,

constand in izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecti.

Invocarea de catre contestatara a neproportionalitatii sanctiunii nerecunoasterii dreptului de deducere pentru inexistenta unui cod valid de TVA al furnizorului prin trimitere la jurisprudenta CEJ nu poate fi retinuta, intrucat **analiza “proportionalitatii” unei masuri/sanctiuni nu se poate face in abstract, ci de la caz la caz, in functie de circumstantele fiecaruia**, dovada ca si cazurile invocate nu se refera la masuri administrative in domeniul TVA. Aceeasi concluzie se impune si pentru jurisprudenta din celelalte cazuri invocate, contestatoarea neaducand **nicio dovada ca instanta comunitara a analizat un sistem de masuri fiscale destinate combaterii evaziunii fiscale**, asemanator celui instituit de legislatia fiscala din Romania, pe care sa-l gaseasca incompatibil cu legislatia comunitara in materie. In plus, contestatara ignora faptul ca inexistenta unui cod valid de TVA nu este o situatie generata de o masura administrativa arbitrara, ci este consecinta faptului ca persoana impozabila fara cod a fost declarata contribuabil inactiv in urma constatarii comportamentului evazionist.

5. Referitor la faptul ca achizitiile de la SC X SRL au la baza documente justificative care respecta dispozitiile legale in vigoare :

Simpla detinere a facturilor de achizitie nu este suficientă pentru a justifica deducerea cheltuielilor privind achizitiile si deducerea taxei pe valoarea adăugată, cata vreme conform prevederilor art. 3 din OPANAF nr. 575/2006, 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, **acestea neproducand efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala conform carora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege”**, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru capatul de cerere privind cheltuielile nedeductibile in suma de x si la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei (x) lei.

3.2 Referitor la cheltuielile in suma de x lei reprezentand taxe si impozite aferente unor mijloace de transport si imobile care nu sunt in patrimoniul societatii:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul a de deduce cheltuielile in suma de x lei, in conditiile in care acestea sunt efectuate in legatura cu plata unor taxe si impozite aferente unor mijloace de transport si imobile care nu sunt in patrimoniul societatii.

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat ca este nedeductibila fiscal cheltuiala suma de x lei inregistrata de societate in lunile ianuarie 2013 si februarie

2013, intrucat sunt aferente platii unor taxe si impozite aferente unor mijloace de transport si imobile care nu sunt in patrimoniul societatii.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 12, 13 si 44 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

“ **Art. 19. - (1)** Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice:

“12. 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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

“**Art. 21. - (1)** Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(...) **f)** cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

Norme metodologice:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că:

- pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare;

- cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;

- 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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal;

- înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

În speta, organele de inspecție fiscală au considerat ca este nedeductibilă fiscal cheltuiala suma de x lei, înregistrată de societate în lunile ianuarie 2013 și februarie 2013, întrucât este aferentă plății unor taxe și impozite aferente unor mijloace de transport și imobile care nu sunt în patrimoniul societății.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, motivațiile contestatelor potrivit cărora întrucât cheltuielile efectuate în anul 2013 sunt aferente unor exerciții fiscale anterioare, organele de inspecție fiscală având obligația de a repune aceste cheltuieli în exercițiile fiscale anterioare, cătă vreme acest lucru nu era posibil, deoarece:

1. Potrivit pct. 44 din HG nr. 44/2004, **înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic**, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare; în speta, înregistrarea în evidența contabilă a acestor cheltuieli s-a efectuat la data la care au fost emise documentele emise de autoritățile locale care dovedesc plata taxelor, data la care bunurile respective nu mai fac parte din patrimoniul contestatelor.

2. Potrivit pct. 13 din HG nr. 44/2004, **numai veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative**, în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală; iar potrivit pct. 42 din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„42 – Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, **se vor evidenția** în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în **conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura** (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).”

Or, in speta:

- societatea nu a facut dovada cu documente ca a respectat dispozitiile pct. 42 din OMFP nr. 3055/2009, contrar dispozitiilor art. 206 alin 1 lit d) din Codul de procedura fiscala, republicat;

- in conditiile in care, potrivit sustinerilor sale, exista posibilitatea ajustarii profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, aceasta insasi avea posibilitatea de a depune declaratii rectificative, în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, insa nu a facut-o;

- la data inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor cu taxele si impozitele locale, **imobilele/mijloacele auto nu mai aparțineau societatii**, acestea fiind transferate catre SC X SRL, conform proiectului de divizare al contestatarei, aprobat prin Hotararea AGA nr. x si Rezolutiei nr. x, motiv pentru care au fost incalcate dispozitiile art. 21 alin 1 din Codul fiscal, potrivit carora pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.**

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile cheltuielile in suma de x lei inregistrate de societate in lunile ianuarie 2013 si februarie 2013, motiv pentru care cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesusutina cu documente.

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de la SC X SRL:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul sa deduca TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de la SC X SRL, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei – semestrul II 2011 aferenta achizitiilor de la SC X SRL, aceasta nu a demonstrat ca achizitiile au fost efectiv realizate.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 11, art. 145 alin. (1) si art. 146 alin 1 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2011:

„**Art. 11 (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.”

„**Art. 145 - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

„**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, **afereantă 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, potrivit acestor prevederi legale, orice persoana impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are **dreptul sa deducă TVA** datorată sau achitată, afereantă bunurilor care i-au fost **livrate** sau urmează să îi fie livrate în beneficiul său dacă **bunurile achiziționate** sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea trebuie să facă dovada, în primul rând, că a avut loc o achiziție de **bunuri** în sensul art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă pe perioada supusă verificării potrivit căruia achiziția “reprezintă bunurile și serviciile **obținute sau care urmează a fi obținute** de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri; (...)”, respectiv că a **obținut** sau urmează **să obțină** bunurile ca urmare a livrării de bunuri.

Mai precis, societatea trebuie să facă dovada că bunul care a făcut obiectul achiziției este **un bun determinabil în gestiunea sa**, atât la momentul exercitării dreptului de deducere, cât și la momentul utilizării acestuia în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, **în calitate de proprietar al unor bunuri care urmau să fie destinate operațiunilor sale taxabile**, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție, contestatara trebuie să facă dovada cu documente că bunurile au fost achiziționate **efectiv**.

În ceea ce privește justificarea operațiunii, societatea avea obligația de a deține documentele „Aviz de însoțire a marfii” și „Nota de recepție și constatare de diferențe” care sunt documente financiar-contabil reglementate prin două acte normative în vigoare, ambele emise în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată:

1. - O.M.E.F. nr. 2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, publicat în M.Of. nr. 1.056 din 30 decembrie 2006;

2. – O.M.E.F. nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în M.Of. nr. 870 bis din 23 decembrie 2008.

Prin O.M.E.F. nr. 3512/2008, avizul de însoțire a marfii este recunoscut prin codul 14-3-6A și este încadrat drept formular cu regim special intern de tipărire și numerotare. Așa cum este reglementat, avizul este utilizat nu numai pentru însoțirea

marfurilor in cadrul unei operatiuni de vanzare, ci si pentru insotirea pe timpul transportului a diverselor categorii de bunuri expediate in diverse situatii.

Astfel, avizul este utilizat in functie de destinatia bunurilor expediate sau receptionate, drept:

- **document de insotire a marfii pe timpul transportului**;
- document care sta la baza intocmirii facturii;
- dispozitie de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiasi unitati;
- **document de primire in gestiune**;
- document de descarcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit, iar Nota de receptie și constatare de diferențe este utilizata drept **document de receptie obligatoriu** în cazul:
 - bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
 - bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
 - bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
 - bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
 - bunurilor materiale care prezintă diferențe la receptie;
 - mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

Se reține că SC X SRL, în calitate de beneficiar -proprietar, avea obligația să facă **recepția** pubelelor înscrise în facturile de achiziție emise de furnizorul SC X SRL, care potrivit dicționarului explicativ constă în luarea în primire a bunurilor pe baza **verificărilor cantitative și calitative**.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala:

1. SC X SRL este o societate care are ca obiect principal de activitate, desfasurarea de **activitati de consultanta** pentru afaceri si management.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei (facturile fiscale si chitantele de plata (platile au fost efectuate cash) rezulta ca in semestrul II 2011 contestatara a achizitionat de la SC X SRL un numar de x **pubele** 120 I (TVA in suma de x lei).

2. Din verificarea comportamentului fiscal al SC X SRL a rezultat ca acesta nu a declarat livrari de bunuri catre SC X SRL .

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au solicitat contestatarei documente justificative referitoare la realitatea achizitiei de pubele, respectiv:

- contractul/comanda in baza careia s-a efectuat achizitia;
- documente din care sa rezulte in sarcina carui partener a cazut transportul bunurilor respective;
- cu ce mijloace de transport s-a efectuat transportul;
- cine a fost persoana desemnata din partea furnizorului care a incasat contravaloarea facturilor.

Prin Nota explicativa din data de 16.06.2014, contestatara a mentionat faptul ca furnizorul a fost x, fara a avea datele sale de identificare, iar in privinta documentelor de transport, a mentionat ca nu mai stie daca le detine, dar daca vor fi gasite, vor fi puse la dispozitie in cel mai scurt timp.

Trebuie subliniat ca aceste documente nu au fost puse nici la dispozitia organelor de control, nici la dispozitia organului de solutionare a contestatiei, desi avea aceasta posibilitate in temeiul dispozitiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

De altfel, pentru a confirma receptia bunurilor societatea trebuia sa faca dovada ca detine documente legal intocmite, care sa justifice achizitionarea efectivă a bunurilor, respectiv ca a intrat in posesia efectivă a bunurilor la momentul deducerii taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale, condiție neîndeplinită de către contestatara

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Chiar dacă societatea, nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, respectiv nedeclararea livrarilor catre aceasta, trebuia sa faca dovada ca în calitate de proprietar a **achiziționat efectiv o cantitate de x pubele 120 l.**

Or, asa cum am aratat anterior, contestatara, **in calitate de proprietar al bunurilor mai sus menționate nu face dovada existenței faptice a acestora.**

2. În ceea ce privește invocarea de către societate a practicii europene susținută prin deciziile Curții Europene de Justiție în cazuri de fraudă, respectiv C-439-04 –Axell Kittel; C354-Optigen and others; s.a, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, in speta, contestatara nu a fost sancționată cu neacordarea dreptului de deducere ca urmare a faptului că *“în lanțul de operațiuni din care tranzacțiile efectuate fac parte, o altă tranzacție anterioară sau ulterioară este viciată de fraudă în domeniul TVA, fără ca persoana impozabilă să știe”*, ci pentru faptul că **societatea însăși nu a putut dovedi că bunurile achiziționate au intrat efectiv în evidența societății**, respectiv că s-a comportat ca un **proprietar** în înțelesul legii fiscale. Totodată, în calitate de proprietar, SC X SRL avea posibilitatea să verifice bunurile care făceau obiectul achiziției, astfel încât să poată beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi.

3. Atat legislatia romaneasca in domeniul taxei pe valoarea adaugata, cat si jurisprudenta CEJ permit anularea dreptului de deducere, daca inspectia fiscala stabileste in mod justificat ca operatiunile derulate de persoanele impozabile in cauza nu sunt reale.

Daca, in cazul unei tranzactii, autoritatea fiscala stabileste insa ca aceasta este nereala, persoana impozabila nu poate beneficia de dreptul de deducere, fiind aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, conform carora orice

persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile. In cazul operatiunilor nereale practic, autoritatea fiscala constata ca nu are loc o achizitie chiar daca exista o factura, din acest motiv fiind posibil refuzul dreptului de deducere.

In speta, asa cum am aratat, societatea a fost sancționată cu pierderea dreptului de deducere tocmai pentru faptul că nu a făcut dovada existenței faptice a bunurilor și că nu a luat toate măsurile ce se impuneau din punct de vedere contabil și fiscal pentru a se asigura că cele x de pubele au existat la data achiziției, societatea neprezentând nici în timpul inspecției fiscale și nici organelor de soluționare documentele justificative reținute în cuprinsul prezentei decizii.

Prin urmare, în condițiile în care aceasta nu face dovada existenței faptice a bunurilor la momentul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu poate beneficia, conform prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

4. Intrucât nu a facut dovada că taxa pe valoarea adăugată "achitată" este aferentă unor bunuri care i-au fost ori urmează să îi fie livrate, rezulta ca SC X SRL nu a respectat nici prevederile art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

"(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de pubele de la SC X SRL, motiv pentru care cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.4 Referitor la suma de x lei = cheltuiala nedeductibila rezultata din majorarea nejustificata a costurilor anului 2009; x lei = majorarea veniturii impozabil aferent anului 2012; x lei = majorarea veniturii impozabil aferent anului 2013; x lei = cheltuiala nedeductibila cu materiale de constructii si amenajari interioare; x lei = cheltuiala nedeductibila cu dotarea unui spatiu care nu apartinea societatii contestatare; x lei = majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2013, rezultata din neinregistrarea veniturilor din prescrierea unor sume, precum si la TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate

pronunța pe fond asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X, rezultă că organele de control au considerat că, în ceea ce privește impozitul pe profit, suma de x lei reprezintă cheltuielile nedeductibile rezultate din majorarea nejustificată a costurilor anului 2009; x lei reprezintă majorarea venitului impozabil aferent anului 2012; x lei reprezintă majorarea venitului impozabil aferent anului 2013; x lei reprezintă cheltuielile nedeductibile cu materiale de construcții și amenajări interioare; x lei reprezintă cheltuielile nedeductibile cu dotarea unui spațiu care nu aparține societății contestată; x lei reprezintă majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2013, rezultate din neînregistrarea veniturilor din prescrierea unor sume. De asemenea, au stabilit că societatea datorează TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei).

Prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capat de cerere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) și art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

„Art. 206 - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept**;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

« Art. 213 (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei. »

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

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

Se reține că prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca

nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel 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 contestatarului.**

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

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la acest capat de cerere.

3.5 Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), in conditiile in care, pe de-o parte la pct. 3.1 - 3.4 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitele reprezentand TVA si impozit pe profit, iar pe de alta parte societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte alt mod de calcul al accesoriilor contestate.

In fapt, intrucat organele de inspectie au stabilit ca societatea datoreaza impozit pe profit in suma de x si TVA in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X au calculat accesoriile in suma totala de x lei (x lei, pentru perioada 25.04.2010 – 20.06.2014, cu privire la impozitul pe profit și x lei, pentru perioada 26.07.2009 – 25.10.2013, cu privire la TVA).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, **se datorează după acest termen majorări de întârziere.**”

„**Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

Incepand cu data de 01.07.2011, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadentă a obligațiilor fiscale principale. «

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 - 3.4 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitele reprezentand impozit pe profit si TVA, iar pe de alta parte societatea nu a depus documente sau situatii din care sa

rezulte alt mod de calcul al accesoriilor contestate, rezulta ca in temeiul principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza a se respinge contestatia formulata de societate si cu privire la accesoriile in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 65 din Legea nr. 24/2000, art. 3 din OPANAF nr. 575/2006, pct. 42 din OMFP nr. 3055/2009, OMFP nr. 2226/2006, O.M.E.F. nr. 3512/2008, pct. 2.5 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, pct. 12 si 44 din HG nr. 44/2004, art. 11, art. 19, art. 21, art. 145, art. 146, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 78, art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC X SRL**, cu privire la:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA ;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a diminuat pierderea fiscala cu suma de x lei (x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 si x lei pentru anul 2012).

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