



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală



Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 2224/30.01.2019

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea **XSRL**, înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../31.08.2015 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../29.09.2015 și reînregistrată la D.G.R.F.P Timisoara sub nr. ...18.09.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF .../13.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../18.09.2018, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../.../12.10.2015 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în considerarea Încheierii Penale nr. .../CP/2018 a Tribunalului Hunedoara în dosar nr. .../97/2018, definitivă.

În temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, D.G.R.F.P Timișoara este astfel legal investită cu soluționarea contestației formulată de Societatea **XSRL**, CUI ..., cu sediul în Deva..., jud. Hunedoara, înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../31.08.2015 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../29.09.2015 și reînregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../18.09.2018, constatând următoarele:

Societatea **XSRL** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-HD .../29.07.2015 încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Timișoara - A.J.F.P Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea ca obligație suplimentară de plată către bugetul general consolidat al statului a sumei totale de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;

- ... lei - dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalitati aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA;
- ... lei - dobanzi/majorari aferente TVA;
- ... lei - penalitati aferente TVA,

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv 06.08.2015, potrivit copiei după confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petenta a atacat în procedura prealabilă Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD .../29.07.2015, acțiune pe care a promovat-o pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalitati aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA;
- ... lei - dobanzi/majorari aferente TVA;
- ... lei - penalitati aferente TVA,

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspecția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, plângerea penală nr. .../05.08.2015, împotriva numitei ..., administrator al societății XSRL.

Astfel, în etapa de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.07.2015, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara, nu s-a putut pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depindea de existența sau inexistența unui drept ce a făcut obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Prin Decizia nr. .../.../12.10.2015 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD .../29.07.2015, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Ordonanța nr..../P/2015 din2018 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9 alin.(1) lit. c) și alin.(2) din Legea nr. 241/2005, reținându-se că nu sunt întrunite elementele de tipicitate ale infracțiunii.

Împotriva Soluției de clasare dispusă prin Ordonanța din data de ...2018, emisă în Dosarul nr. .../P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a fost formulată plângere de către AJFP Hunedoara, respinsă prin Ordonanța din2018, în Dosar nr. ..11/2/2018, dată de Prim procurorul de la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Prin Încheierea penală nr. .../CP/2018 a Tribunalului Hunedoara pronunțată în Dosarul nr. .../97/2018, definitivă, s-a respins plângerea AJFP Hunedoara împotriva Ordonanței procurorului din data de ...2018 în Dosar nr. ...P/2015 și împotriva Ordonanței prim procurorului, în Dosar nr. ...11/2/2018.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../18.09.2018, A.J.F.P Hunedoara transmite serviciului de soluționare a contestațiilor, în vederea reluării procedurii de soluționare a contestației prealabile formulate, următoarele:

- referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.HDG_AIF .../13.09.2018;

- adresa AJFP Hunedoara nr.HDG_REG .../14.08.2018 prin care au fost transmise Ordonanța din data de2018 emisă în Dosarul nr. ...P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara și Ordonanța din2018, în Dosar nr. ...11/2/2018, dată de Prim procurorul de la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara;

- adresa AJFP Hunedoara nr.HDG_REG .../04.09.2018, prin care a fost transmisă Încheierea penală nr. .../CP/2018 a Tribunalului Hunedoara pronunțată în Dosarul nr. .../97/2018, definitivă.

I. Prin contestația formulată, societatea XSRL susține următoarele:

A.Cu privire la impozitul pe profit

În fapt, societatea a achiziționat, în perioada 01.01.2010 - 31.12.2012, de la diverși furnizori din țară, mărfuri la preț de achiziție, în valoare totală de ... lei, din care valoarea achizițiilor efectuate de la partenerii de tranzacții menționați în raportul de inspecție fiscală contestat sunt în sumă totală ... lei și a realizat, în aceeași perioadă, venituri din vânzarea acestor mărfuri în sumă de ... lei

La stabilirea impozitului pe profit suplimentar, organele de control au majorat masa profitului impozabil după cum urmează:

a) cu suma de ... lei reprezentând achiziții de mărfuri efectuate de către societate în lunile februarie, mai și octombrie 2010 de la furnizorii : SC ... SRL București, SC ... SRL București și SC ... SRL București, invocând ca și temei legal prevederile art.11, alin.(1[^]1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că cele trei societăți au fost declarate inactive din data de 11.06.2009, conform OPANAF 1167/29.05.2009, sunt în faliment din 16.09.2011 și radiate din 17.09.2012 (... SRL București) și 02.07.2012(.. SRL București).

b) cu suma de ... lei, reprezentând achiziții de mărfuri efectuate de către societate în perioada 01.01.2010-30.11.2014, de la furnizorii : SC ...SRL București, SC ... SRL București, SCSRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, motivat de faptul că :

- societățile nu au fost înregistrate în scopuri de TVA;
- în situațiile financiare încheiate la 31.10.2010 nu au declarat venituri sau au declarat venituri mult subdimensionate;

- prin Decizia nr....07.12.2012 emisă de AFP Sector 4 București, SC ...SRL București este declarată inactivă, data de inactivare fiind 06.03.2013 și a fost scoasa din evidența plătitorilor de TVA din 01.05.2010;

- prin Decizia nr. .../12.06.2012 emisă de AFP Sector 3 București, SC ... SRL București este declarată inactivă din data de 24.08.2012 și a fost scoasa din evidența plătitorilor de TVA din 01.12.2010 pentru nedepunere de declarații fiscale;

- SC ... SRL București nu este înregistrată în evidență ca plătitoare de TVA la data emiterii facturilor, iar prin Decizia nr..../15.11.2012 emisă de AFP Sector 3 București, este declarată inactivă, având întocmită sesizarea penală nr..../26.08.2013 în valoare de ... lei pentru evaziune fiscală .

c) cu suma de ... lei reprezentând achiziții de mărfuri efectuate de către societate în perioada 01.09.2010-31.07.2012, de la furnizorii : SC ... SRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, SC...SRL București, fără a invoca vreun temei de drept, motivat de faptul că urmare a solicitării efectuate în temeiul art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 2003 privind Codul de procedura fiscală, partenerii de tranzacții nu recunosc livrările către SC XSRL .

d) cu suma de ... lei, reprezentând "tranzacții ale SC XSRL Deva cu societăți la care au fost identificate neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA » , motivat de faptul că la data verificării, societățile ...SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, Camodore Trade SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL, Sakura ... SRL, ... SRL, ... SRL și ... SRL, fie nu au răspuns solicitării transmise de organele de inspecție fiscală, sunt declarate inactive/radiate din registrul comerțului și/sau nu au declarat livrări către SC XSRL.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au verificat documentele de livrare a mărfurilor, respectiv facturile emise către societate , iar faptul că transportul mărfurilor a fost efectuat cu mașina societății petente, însă nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală niciun document privind transportul mărfurilor(foi de parcurs), precum și confirmarea din partea furnizorului, ordine de deplasare confirmate de furnizori, nu s-au înregistrat pe cheltuieli bonuri de combustibil, nu poate conduce automat la impozitarea achizițiilor de mărfuri.

Se consideră că foaia de parcurs nu se regăsește în nomenclatorul și modelele documentelor financiar-contabile aprobate prin OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, iar utilizarea acesteia ca document justificativ în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, precum și informațiile ce trebuie înscrise în foile de parcurs au fost stipulate în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal doar în luna iunie 2012.

Conform dispozițiilor pct. 49² din Normele de aplicare a Codului fiscal, nu este prevăzută obligația completării foilor de parcurs cu elemente solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv cu *"perioada de staționare (respectiv timpul de încărcare -descarcare al mărfii aprovizionate) precum și confirmarea din partea furnizorului, adică semnatura și ștampila acesteia din urmă pe foaia de parcurs a cumpărătorului (clientului)"*.

Totodată, invocarea, de către organele de inspecție fiscală, a așa zisei lipse a datelor de identificare a persoanelor care au întocmit facturile din partea furnizorului, respectiv a faptului că *"pe facturile de achiziție nu sunt înscrise numele și cod numeric personal al angajaților... elemente care ar contribui la efectuarea unei verificări suplimentare pentru stabilirea realității și implicit a stării de fapt fiscale"* nu numai că nu sunt obligatorii de înscris în facturile fiscale, dar nu sunt de natura a anula dreptul legal al societății de deducere a cheltuielilor aferente costului mărfurilor vândute.

Referitor la formatul facturilor, petenta subliniază că , așa zisele constatări ale organului de control potrivit cărora « *formatul facturilor este unul tipizat dar pe acestea nu este înscrisă nicio tipografie care să le fi tipărit, este înscris doar codul 14-4-10/A* », respectiv « *comparând amprenta ștampilei din adresa răspuns primită de la ... SRL/ ... SRL București cu amprenta ștampilei aplicată pe facturile de achiziție prezentate de SC XSRL de la acest furnizor, s-au constatat diferențe de mărime și de format al ștampilei precum și de caracteristici ale literelor din amprentele celor două ștampile*», sunt netemeinice și nelegale, întrucât începând cu data integrării României în UE (01.01.2007) a fost modificat art. 155 din Codul fiscal, în sensul în care facturile emise de către societăți nu mai sunt documente cu regim special emise de Imprimeria Națională sau tipografii autorizate, putând fi emise de fiecare firmă în parte, atât timp cât conțin informațiile obligatorii reglementate prin articolul menționat anterior, respectiv nu există niciun act normativ care să impună societăților existența unei singure amprente pentru ștampila utilizată de contribuabil.

Petenta menționează că afirmațiile organelor de inspectie fiscală, bazate doar pe analiza efectuată în baza de date ANAF- aplicație INFOPC potrivit cărora societățile (cele 28) au un comportament specific de tip fantoma, în sensul că sunt declarați inactivi, insolvabili, radiati, neplătitori de TVA, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspectie fiscale, nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe, nu funcționează la domiciliu sau sediu declarat, nu au fost identificate persoanele din partea acestor firme implicate în derularea faptică a acestor achizitii , sunt fapte ale furnizorilor și nu pot fi imputabile societății petente.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând valoarea achizițiilor de la furnizorii SC ...SRL București, SC ...SRL București și SC ... SRL București, întrucât furnizorii au fost declarați inactivi prin OPANAF nr.1167/2009, petenta subliniază că OPANAF nr.1167/2009 nu a fost niciodată adus la cunoștința publicului și terților în condițiile prevăzute de lege, respectiv prin publicarea acestuia în Monitorul Oficial al României pentru a produce efecte juridice față de terți, nefiind opozabil societății petente.

Se face precizarea că la data de 29.05.2009, data adoptării OPANAF nr.1167/2009, erau în vigoare două acte normative, respectiv OPANAF nr.575/21.07.2006 publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I-a, nr.701/16.08.2006 și OPANAF nr.819/19.05.2008 publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I-a, nr.404/29.05.2008, ale căror

prevederi nu au fost respectate de organele fiscale la momentul declarării ca inactivă a societății în cauză.

Astfel, conform dispozițiilor art.I alin.(2) din OPANAF nr.575/21.07.2006 :

“Contribuabilii sunt declarati inactivi prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea 1”, iar potrivit prevederilor art.7 alin.(2) listele contribuabililor declarati inactivi "se publica in Monitorul Oficial al Romaniei, Parte 1 si pe pagina de internet www.mfinante.ro. la sectiunea informatii contribuabili".

Având în vedere faptul că dispozițiile art.11 alin.(11) și alin.(12) fac trimitere la normele speciale ce urmează să reglementeze procedura de declarare a contribuabililor inactivi, iar OPANAF nr.1167/2009 nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, așa cum prevăd OPANAF nr.575/21.07.2006 și OPANAF nr.819/19.05.2008, se consideră că în mod nelegal și netemeinic organele de inspecție fiscală nu au acordat societății petente dreptul de a deduce TVA, invocând faptul că acesta au devenit inactive ca urmare a publicării actului normativ indicat anterior.

Petenta precizează că, în baza facturilor fiscale emise de partenerii de tranzacții , s-au întocmit note de recepție și constatare de diferențe, mărfurile achiziționate au fost încărcate în gestiunea magazinelor deținute de societate, fiind în cea mai mare parte vândute, societatea înregistrând în evidența financiar contabilă în contul de venituri, vânzarea mărfurilor, fiind colectata TVA aferenta acestor vânzări și calculându-se impozitul pe profit aferent, conform prevederilor legale.

Ca urmare, se consideră că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, prin reconsiderarea acestor operațiuni, întrucât inadvertențele privind declarațiile depuse de partenerii de tranzacții, apariția stării de insolvență sau declararea acestora ca inactive, constatate de organele de control ulterior tranzacțiilor efectuate de societatea petenta, precum și nedeclararea, de către partenerii de tranzacții, a livrarilor și achizițiilor efectuate, nu poate fi, în niciun fel, imputabilă societății, întrucât aceasta nu avea posibilitatea/obligația să efectueze control asupra provenienței mărfurilor și autenticității documentelor prezentate, neexistând nicio prevedere legală în acest sens.

Totodată, organele de inspecție fiscală, au ignorat prevederile pct.4.4 din Anexa la OMFP nr.702/2007, anexă care reglementează întocmirea, depunerea și utilizarea declarației informative cod 394, respectiv faptul că din această declarație informativă se pot identifica

neconcordanțe și nu stări de fapt fiscale, precum și pe cele ale pct.3 din aceasta Anexa, organul fiscal competent având obligația notificării societății petente cu privire la eventualele neconcordanțe sau erori din declarațiile informative cod 394 depuse în perioada 2010-2014.

De asemenea, nedeclararea livrărilor de către partenerii de tranzacții nu poate fi imputabilă societății, întrucât SC XSRL nu avea posibilitatea legală și/sau obligația să efectueze control asupra modului în care partenerul de tranzacții își îndeplinește obligațiile declarative, neexistând nicio prevedere legală în acest sens.

Invocând prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (pag.8 din raportul de inspecție fiscală contestat) organele de inspecție fiscală s-au limitat doar la impozitarea valorii de achiziție a mărfurilor, motivată de faptul că societățile furnizoare nu au raportat sau nu recunosc livrările, astfel că veniturile obținute de societatea petenta s-au realizat fără cheltuielile aferente.

În situația în care cheltuielile respective sunt considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că în opinia acestora, acestea nu ar fi reale, atunci veniturile ar trebui considerate neimpozabile, situație în care societatea n-ar mai obține profit, iar impozitul pe profit, calculat, înregistrat și virat de aceasta ar trebui restituit.

B. Cu privire la TVA

Organele de inspecție fiscală, potrivit celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală contestat, nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrisa în facturile emise de furnizorii:

Stabilirea TVA suplimentară și neacordarea dreptului de deducere a acestuia este motivată de organele fiscale, astfel :

- pentru suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă și declarată de societate, prin declarațiile cod 394 din sem.I și sem.II anul 2010 pentru achizițiile efectuate de la SC ... SRL București, SC ... SRL București și SC ... SRL București, întrucât aceste societăți au fost declarate inactive începând cu data de 11.06.2009, conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 ;

- pentru suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă/declarată de societate, prin declarațiile cod 394 din sem.II anul 2010 pentru achizițiile efectuate de la SC ... SRL București, ... SRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, întrucât aceste societăți nu au un cod valabil de TVA ;

- pentru suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă/declarată de societate, prin declarațiile cod 394 din sem.II anul 2010, sem.I anul 2011 și sem.II anul 2012 pentru achizițiile efectuate de la SC ... SRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, ...SRL București, ca urmare a faptului că aceste livrări nu au fost confirmate de aceștia și/sau nu au răspuns la solicitările de informații transmise de organele de inspecție fiscală; .

- pentru suma de ... lei , reprezentând TVA dedusă/declarată de societate, prin declarațiile cod 394 depuse în perioada anilor 2010-2012 pentru achizițiile efectuate de la societățile, ca urmare a faptului că nu au răspuns solicitării transmise de organele de inspecție fiscală/nu recunosc tranzacțiile, nu au declarat livrări către SC XSRL și/sau sunt declarate inactive/radiate din Registrul Comerțului.

Petenta reiterează susținerile de la punctul precedent privind impozitul pe profit, referitor la faptul că:

- nedeclararea livrărilor de către aceste societăți nu poate conduce în mod automat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de aceștia;

- organul fiscal competent avea obligația notificării societății cu privire la eventualele neconcordanțe sau erori din declarațiile informative cod 394 depuse în perioada 2010-2014, lucru care nu s-a întâmplat;

- nedeclararea livrărilor de către partenerii de tranzacții nu poate fi imputabilă societății petente, întrucât SC XSRL nu avea posibilitatea legală și/sau obligația să efectueze control asupra modului în care partenerul de tranzacții își îndeplinește obligațiile declarative, neexistând nicio prevedere legală în acest sens.

Se arată și că, în conformitate cu dispozițiilor art.11 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a pct.11.I din Normele metodologice de aplicare a acestuia, informațiile referitoare la identitatea contribuabililor, natura și quantumul obligațiilor fiscale, natura, sursa și suma veniturilor debitorului, plăți, conturi, rulaje, transferuri de numerar, solduri, încasări, deduceri, credite, datorii, valoarea patrimoniului net sau orice fel de informații obținute din declarații ori documente prezentate de către contribuabili, sunt considerate a fi secret fiscal, acestea putând fi transmise numai: autorităților publice, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege; autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate în baza unor convenții; autorităților judiciare competente, potrivit legii; contribuabilului însuși sau succesorilor acestuia.

Însăși legea contabilității stabilește responsabilitatea în sarcina fumizorilor și nu a beneficiarilor, întrucât conform art.6 alin.2 din Legea

nr.82/1991, republicată "documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz " și ca urmare efectele fiscale ale acestor dispoziții se răsfrâng doar asupra furnizorului, nu și asupra cumpărătorului de bună credință.

Organele de inspecție fiscală nu au verificat documentele de livrare a mărfurilor, respectiv facturile emise către societatea petenta, ci s-au limitat a verifica doar din baza de date ANAF aplicația INFOPC furnizorii menționați anterior.

Cu referire la legislația în materie de TVA, petenta menționează:

- deductibilitatea TVA constituie regula generală, tratată de legiuitor ca un drept al contribuabilului persoană impozabilă, iar nedeductibilitatea este excepția de la regulă, care trebuie aplicată numai sub stricta interpretare a textului de lege și doar atunci când legea distinge în acest sens.

- dreptul de deducere este reglementat de art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deci dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea achizițiilor/serviciilor cu documente și utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

- pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este necesară respectarea condițiilor prevăzute la art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Prin urmare, se consideră că societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise de societățile enumerate, respectând prevederile art.145alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare respectiv, întrucât societatea a achiziționat bunurile în vederea realizării de operațiuni taxabile, iar deducerea TVA s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizor, facturi fiscale care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ pentru operațiunile economice efectuate, iar dreptul de deducere a TVA este un drept al contribuabilului reglementat de legiuitor ca regulă generală și nu ca excepție.

Se invocă jurisprudența Curții de Justiție Europene, respectiv Hotărârea din 12.01.2006, cauzele reunite C354/03, C-315/03 și C-484/03:

" Dreptul de a deduce TVA platită în amonte a unei persoane impozabile care efectuează asemenea tranzacții nu poate fi afectat de faptul ca în lanțul de tranzacții din care aceste tranzacții fac parte o altă tranzacție anterioară sau subsecventă este afectată de fraudă în materie de TVA, fără ca această persoană impozabilă să știe sau să aiba la dispoziție orice mijloace de a afla despre aceasta.

Petenta consideră că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise de furnizorii menționați în cuprinsul prezentei contestații, întrucât legiuitorul nu a condiționat deductibilitatea TVA de depunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor de către furnizorul/partener de tranzacții.

Având în vedere motivațiile și argumentele prezentate mai sus, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", SC XSRL nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii constând în majorari de întârziere aferente impozitelor stabilite suplimentar, în suma totală de ... lei.

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

A. Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2010 – 30.09.2014.

În perioada 01.01.2010 – 31.12.2012 SC XSRL Deva a declarat achiziții de la societăți inactive, neplătitoare de TVA, de la societăți pentru care s-au primit răspunsuri prin care aceștia declară că nu au efectuat livrări către SC XSRL Deva în sumă totală de ... lei, din care baza ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei, societăți care nu au declarat livrări către aceasta în Declarațiile 394.

Organele de control au procedat la verificarea provenienței achizițiilor în baza informațiilor furnizate de baza de date ANAF, a declarațiilor informative 394 privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național, a solicitărilor de informații efectuate și a altor constatări efectuate de alte instituții cu atribuții de control, întrucât realitatea operațiunilor este strâns legată de identificarea furnizorilor și a activității desfășurate de aceștia, întocmindu-se solicitări de informații la terți emise de A.J.F.P.Hunedoara, în conformitate cu prevederile art.49 alin 1 lit. a) din OG 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

1.Cu privire la tranzacțiile desfășurate de SC XSRL Deva cu societăți inactive.

În lunile februarie, mai și octombrie 2010 au fost identificate achiziții de la 3 societăți comerciale inactive, ...

Valoarea achizițiilor de marfuri de la cele trei societăți este de ... lei, din care baza impozabilă ... lei și TVA deductibilă în suma de ... lei, reprezentând achiziția de costume, compleuri, taioare dama, fuste, blugi, pantaloni, etc.

- S.C. ... S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 11.06.2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009; i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009. Societatea este în faliment din data de 16.09.2011. Acest furnizor nu a declarat nicio livrare către S.C. XS.R.L. Deva.

- S.C. ... S.R.L. București a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 11.06.2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009; i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009. Societatea este în faliment din data de 16.09.2011; stare curentă - radiată din data de 17.09.2012. Acest furnizor nu a declarat livrări către S.C. XS.R.L. Deva.

- S.C. ... S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv începând cu data de 11.06.2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative - conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009; i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009. Societatea este în faliment din data de 16.09.2011; stare curentă - radiată din data de 02.07.2012. Acest furnizor nu a declarat livrări către S.C. XS.R.L. Deva.

Pentru achizițiile efectuate de la aceste societăți inactive, societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în suma de ... lei.

2. Cu privire la tranzacțiile desfășurate de S.C. XS.R.L. Deva cu societăți neinregistrate în scopuri de TVA.

În perioada 01.01.2010 - 30.11.2014, S.C. XS.R.L. Deva a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi în valoare totală de ... lei, baza impozabilă în suma de ... lei, TVA dedusă fiind de ... lei, emise de : SC ... SRL București, .; SC ... SRL București, .; SC ... SRL București, .; SC SRL București, .; SC ... SRL București, ., societăți care în această perioadă nu erau înregistrate în scopuri de TVA.

- SC ... SRL București nu a fost niciodată înregistrată ca platitoare de TVA, stare curentă - dizolvare cu lichidare (radiere) din data de 07.03.2014, în facturile achiziționate de la S.C. ... S.R.L. București și prezentate de societatea verificată, capitalul social înscris este de ... lei,

iar in baza de data a ANAF, respectiv in bilantul contabil pentru exercitiul financiar 2010, intocmit de SC ... SRL Bucuresti capitalul social este de ... lei, cifra de afaceri raportata in situatiile financiare la 31.12.2010 este zero, societatea nedeclarand niciun venit ;

- SC ... SRL București nu a fost niciodata inregistrata ca platitoare de TVA, stare curenta – dizolvare cu lichidare (radiere) din data de 17.12.2013, in facturile achizitionate si prezentate de societatea verificata, capitalul social inscris este de ... lei, iar in baza de date a ANAF ,respectiv in situatiile financiare intocmite de SC ... SRL Bucuresti pentru exercitiul financiar 2010, capitalul social este de ... lei, cifra de afaceri raportata in situatiile financiare la 31.12.2010 este de ... lei, desi doar valoarea celor 14 facturi de achizitie inregistrate de SC XSRL este de ... lei.

- SC ...T SRL Bucuresti si-a suspendat activitatea din data de 01.05.2009 si a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA din 01.05.2010, a declarat ca obiect de activitate in situatiile financiare la 31.12.2010 “ Activitati de consultanta in tehnologia informatiei “ - cod CAEN 6202, stare curenta – Inactiv, conform Deciziei nr. .../07.12.2012 emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 4 Bucuresti, data inactivare 06.03.2013, cifra de afaceri raportata in situatiile financiare la 31.12.2010 este de 0 lei, desi valoare totala a celor 7 facturi emise către petentă este de ... lei

- SC ... SRL Bucuresti si-a suspendat activitatea din data de 01.11.2009 si a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA din 01.12.2010, societatea a declarat ca obiect de activitate in situatiile financiare la 31.12.2010 “ Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale “ - cod CAEN 4120, stare curenta – inactiv din data de 24.08.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, declarata prin Decizia nr. .../12.06.2012 emisa de Administratia Fiantelor Publice a Sectorului 3, Bucuresti, nu a depus situatii financiare decat pentru anul 2009, ultimele declaratii depuse sunt : decont de TVA pentru luna martie 2010, in care nu declara nici achizitii, nici livrari, ci doar soldul sumei negative din perioada precedenta (... lei);declaratia informativa D394 pentru sem.2 an 2009.

- SC SRL Bucuresti nu este in evidenta ca platitor de TVA in perioada verificata.A fost inregistrata in evidenta platitorilor de TVA in perioada 17.04.2009 – 31.12.2009 si in perioada 01.01.2010 – 01.08.2012, societatea a declarat ca obiect de activitate in situatiile financiare la 31.12.2010 “ Comert cu amanuntul al textilelor, in magazine specializate “ - cod CAEN 4751, stare curenta – Inactiv, conform Deciziei nr. .../15.11.2012, emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3

Bucuresti, data inactivare 27.12.2012, singurele situatii financiare au fost depuse la 31.12.2009 si la 31.12.2010, ultima declaratie depusa D 394 a fost cea aferenta S1 2011

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003, republicata, nu au luat in considerare tranzactiile efectuate, iar in conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, au apreciat ca nu sunt reale, societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei.

3. Cu privire la tranzactiile derulate de SC XSRL Deva cu furnizori care nu recunosc tranzactiile si pentru care s-a primit raspuns la solicitarile de informatii.

-in luna septembrie 2010, societatea verificata a derulat tranzactii cu SC ... SRL Bucuresti, ., inregistrand in evidenta contabila un numar de 7 (sapte) facturi in valoare totala delei, din care baza impozabila lei si TVA deductibila in suma de ... lei, reprezentand achizitia de pulovere si geci.

Urmare solicitarii de informatii, aceasta societate raspunde ca S.C.XS.R.L nu figureaza in baza ei de date ca si client/furnizor.

-in luna iulie si decembrie 2012, societatea verificata a derulat tranzactii cu SC ... SRL Bucuresti, ., inregistrand in evidenta contabila un numar de 13 facturi in valoare totala de ... lei, din care baza impozabila 51.200 lei si TVA deductibila in suma de ... lei.

SC ... nu declara nici un fel de livrari catre SC XSRL nici in luna iulie 2012 si nici in luna decembrie 2012 prin Declaratia informativa 394 si urmare solicitarii organelor fiscale referitoare la relatiile acestei societati cu petenta, raspunde ca de la infiintare si pana in prezent firma SC ... SRL nu a derulat nici un tip de relatii comerciale cu SC XSRL .

-in luna mai 2011, societatea verificata a derulat tranzactii cu SC ... SRL Bucuresti, inregistrand in evidenta contabila un numar de 10 facturi in valoare totala de ... lei, din care baza impozabila ... lei si TVA deductibila in suma de ... lei.

Urmare solicitarii organelor fiscale referitoare la relatiile acestei societati cu petenta, SC ... SRL raspunde ca de la infiintare si pana in prezent nu a derulat nici un tip de relatii comerciale cu SC XSRL si nu a emis facturi catre aceasta companie

- in luna decembrie 2010 si iunie 2011, societatea verificata a derulat tranzactii cu SC ...SRL Bucuresti, inregistrand in evidenta contabila un numar de 17 facturi in valoare totala de ... lei, din care baza impozabila ... lei si TVA deductibila in suma de ... lei.

SC ...OD SRL Bucuresti nu declara nici un fel de livrari catre SC XSRL, nici in semestrul II 2010, si nici in semestrul I 2011 prin Declarația informativă 394 și, urmare solicitarii organelor fiscale referitoare la relatiile acestei societati cu petenta, raspunde ca de la infiintare si pana in prezent nu a derulat nici un tip de relatii comerciale cu SC XSRL.

Deoarece nu se confirmă realitatea acestor tranzacții, societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente acestora in suma de ... lei.

4. Tranzacții ale S.C. XS.R.L Deva cu societăți la care au fost identificate neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA

SC XSRL Deva a dedus TVA aferenta unor facturi emise de 28 de societati comerciale care nu au inregistrat si nu au declarat TVA colectata, respectiv nu au declarat livrări către aceasta, dupa cum urmeaza:.....

Valoarea achizițiilor de la societățile sus menționate este în sumă de ... lei, din care baza in suma de ... lei si cu o TVA aferentă în valoare de ... lei și reprezintă marfuri, fiind înregistrate de societate în contul 371 "Marfuri" (pe analitice).

In cazul marfurilor aprovizionate de la aceste societati:

- pe facturile de achiziție la rubrica "date privind expediția", este înscrisă la delegat doamna ..., iar ca mijloc de transport pe unele facturi este inscris microbuz, iar pe altele este nr. ... (reprezentand un autoturism ce apartine societatii verificate, ... –conform cartii de identitate a vehiculului ...);

- societatea verificata nu a prezentat nici un document privind transportul marfurilor, respectiv foi de parcurs in care sa fie inscrise data, ora si locul plecarii, data, ora si locul sosirii, perioada de stationare (respectiv timpul de incarcare – descarcare al marfii aprovizionate), precum si confirmarea din partea furnizorului, adica semnatura si ștampila acesteia din urma pe foaia de parcurs a cumparatorului (clientului); de asemenea, societatea nu a prezentat ordine de deplasare semnate, stampilate si confirmate de furnizori; nu s-au constatat a fi inregistrate pe cheltuieli bonuri de combustibil; nu s-au prezentat bilete de microbuz;

- pentru marfurile înscrise pe facturile achiziționate societatea a întocmit note de recepție care nu sunt ștampilate și nici semnate de comisia de recepție sau de gestionar;

- pe facturile de achiziție nu sunt inscrise numele si cod numeric personal al angajatilor care au intocmit facturile din partea furnizorului, elemente care ar fi contribuit la efectuarea unei verificări suplimentare pentru stabilirea realității operațiunii și implicit a stării de fapt fiscale.

Referitor la societățile comerciale enumerate mai sus, organele de inspecție fiscală au analizat comportamentul fiscal al acestora, extras din baza de date ANAF-INFOPC, din care, în sinteză, se conturează următoarele trăsături comune pentru aceste societăți:

- au un comportament specific de tip fantomă, în sensul că sunt declarați inactivi, insolvabili, radiați, neplătitori de tva, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale;
- nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe;
- nu funcționează la domiciliu sau sediu declarat;
- nu au fost identificate persoanele din partea acestor firme implicate în derularea faptică a acestor achiziții;
- pentru unele societăți au fost întocmite plângeri penale de către organele de control ale DGFP București, Garda Financiară București, fie pentru nepunerea la dispoziție a actelor financiar contabile, prin declarare fictivă de sediu, fie pentru fapte de evaziune fiscală, ceea ce demonstrează comportamentul fraudulos al acestor societăți.
- nu declară nicio livrare către SC XSRL Deva, deși unele dintre ele au depuse la organul fiscal teritorial Declarații 394;
- nu declara în veniturile din bilanț baza din aceste facturi tranzacționate cu SC XSRL Deva.

Astfel, operațiunile ce au determinat tranzacțiile comerciale urmare a facturilor achiziționate de la cele 28 de societăți nu reflectă operațiuni reale, respectiv nu s-au achiziționat mărfurile înscrise în facturile emise, s-au întocmit doar facturi în scopul deducerii de cheltuieli și TVA, având drept consecință diminuarea obligațiilor de plată la Bugetul de Stat privind impozitul pe profit și TVA.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11 din Codul fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, iar în conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au apreciat că nu sunt reale, iar societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente acestora în suma de ... lei.

În urma verificării documentelor financiar contabile ale societății, organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... lei și au constatat o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei,

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata în suma totală de ... lei au fost calculate majorări de intarziere în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin(1) și art.120 alin.(1) din OG.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare și penalități de intarziere în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile

art.120alin.(1) și 120¹ din OG.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

B. Cu privire la TVA

Perioada verificata este ianuarie 2010 – noiembrie 2014.

Organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante in Declaratiile 394 pe perioada ianuarie 2010 – decembrie 2012, intre SC XSRL si un numar de 40 de societati comerciale, in sensul ca SC XSRL Deva a declarat prin Declaratiile informative cod 394, operatiuni de achizitii de bunuri de la cele 40 de societati furnizoare de bunuri (marfuri constand in confectii pentru barbati, femei si copii), iar acestea nu au declarat operatiuni de livrare catre SC XSRL Deva, astfel:

1. În lunile februarie, mai și octombrie 2010 au fost identificate achiziții de la 3 (trei) societăți comerciale inactive, potrivit datelor furnizate de aplicația Tablou de bord ,acestea fiind S.C. ... S.R.L. București, S.C. ... S.R.L. București, S.C. ... S.R.L. București. Valoarea achizițiilor de marfuri de la cele trei societăți este de ... lei, din care TVA deductibilă în suma de ... lei. Aceste facturi facturi au fost achitate prin casieria societății cu chitanțe a căror valoare este de până la ... lei fiecare . Achizițiile de la cele trei societăți sunt efectuate după data declarării acestora ca inactive, societatea verificata neavând drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru suma de ... lei.

2. In lunile septembrie și octombrie 2010, respectiv luna martie 2011, septembrie și noiembrie 2012, S.C. XSRL Deva a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor facturi in valoare totala de ... lei, TVA dedusa fiind de ... lei , emise de SC ... SRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, societati care în aceasta perioada nu erau inregistrate in scopuri de TVA.

Aceste facturi au fost achitate prin casieria societății cu chitanțe a căror valoare este de până la 5.000 lei fiecare .

În temeiul art.146 alin (1) lit.a) din Codul fiscal, pentru achizitiile efectuate de la societati neplatitoare de TVA societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de ... lei.

3. In lunile septembrie și decembrie 2010, respectiv lunile mai și iunie 2011, lunile iulie și decembrie 2012, S.C. XSRL Deva a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor facturi in valoare totala de ... lei, TVA dedusa fiind de ... lei, emise de SC ... SRL București, SC ... SRL București, SC ... SRL București, societăți de la care s-au primit răspunsuri prin care acestea declară că nu au efectuat tranzacții cu SC XSRL Deva și nu au emis facturi către această societate .

Aceste facturi au fost achitate prin casieria societății cu chitanțe a căror valoare este de până la 5.000 lei fiecare .

Deoarece nu se confirmă realitatea acestor tranzacții, societatea își pierde dreptul de deducere a TVA aferente acestora în suma de ... lei.

4. În perioada februarie 2010-noiembrie 2012 S.C. XS.R.L Deva a dedus TVA în suma de ... lei de la societăți la care au fost identificate neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA, respectiv care nu au înregistrat și nu au declarat TVA colectată în Deconturile de TVA și Declarația 394, după cum urmează:.....

Aceste facturi au fost achitate prin casieria societății cu chitanțe a căror valoare este de până la 5.000 lei fiecare .

Analizând facturile de achiziție înregistrate de SC XSRL de la societățile menționate mai sus, s-a constatat că acestea nu au fost completate cu toate informațiile referitoare la numele și datele de identificare ale delegatului, ora la care s-a efectuat expedierea, numărul de identificare al mijlocului de transport, lipsește semnătura delegatului și semnătura de primire, este înscrisă mențiunea curier, nefiind înscris numărul mijlocului de transport, numele transportatorului sau delegatului, elemente care ar fi contribuit la efectuarea unei verificări suplimentare pentru stabilirea realității operațiunii și implicit a stării de fapt fiscale.

Referitor la societățile comerciale enumerate mai sus, organele de inspecție fiscală au menționat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală comportamentul fiscal al acestora, extras din baza de date ANAF-INFOPC, din care, în sinteză, se conturează următoarele trăsături comune pentru aceste societăți:

- au un comportament specific de tip fantomă, în sensul că sunt declarați inactivi, insolvăbili, radiați, neplătitori de TVA, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale;

- nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe;

- nu funcționează la domiciliu sau sediu declarat;

- nu au fost identificate persoanele din partea acestor firme implicate în derularea faptică a acestor achiziții;

- pentru unele societăți au fost întocmite plângeri penale de către organele de control ale Garzii Financiare pentru nepunerea la dispoziție a actelor financiar contabile, pentru declarare fictivă de sediu, pentru fapte de evaziune fiscală ceea ce demonstrează comportamentul fraudulos al acestor societăți;

- nu declară nicio livrare către SC XSRL Deva, deși unele dintre ele au depuse la organul fiscal teritorial Declarații 394;

- nu declara TVA colectată aferentă acestor livrări în deconturi în Deconturile de TVA și nici în Declarațiile 394.

De asemenea, elementele din antetul facturilor nu corespund la cele mai multe societati furnizoare, cu datele din tabloul de bord (adresa este diferita sau este incompleta, capitalul social din facturi nu corespunde cu cel din baza de date si cu cel declarat de furnizorii mai sus prezentati, denumirea firmei este diferita), pentru marfurile înscrise pe facturile achiziționate societatea verificata nu a prezentat nici un document privind transportul marfurilor, respectiv foi de parcurs in care sa fie inscrise data, ora si locul plecarii, data, ora si locul sosirii, perioada de stationare (respectiv timpul de incarcare – descarcare al marfii aprovizionate), precum si confirmarea din partea furnizorului, adica semnatura si ștampila acestuia din urma pe foaia de parcurs a cumparatorului (clientului); de asemenea societatea nu a prezentat ordine de deplasare semnate , stampilate si confirmate de furnizori.

Având în vedere că SC XSRL Deva a dedus TVA în sumă de ... lei în condițiile nedeclarării TVA colectată de către furnizorii mai sus menționați, nu au fost respectate prevederile art.134¹ din Codul fiscal și ale art.134² din Legea nr. 571/2003 republicata privind Codul Fiscal , astfel ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta bunurilor înscrise in facturile achizitionate de la societatile enumerate mai sus, organele de inspectie fiscala stabilind o diferenta de TVA deductibila in suma de ... lei.

In concluzie, pe perioada 01.01.2010-31.12.2012 organele de inspectie fiscala au modificat baza impozabila a TVA cu suma de ... lei si au stabilit o diferenta suplimentara de TVA deductibila in suma de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea XSRL are sediul în Deva, jud. Hunedoara, CUI ...

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspecția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, plângerea penală nr. .../05.08.2015, împotriva numitei ..., administrator al societății XSRL.

În soluționarea acestei plângeri penale ce a făcut obiectul Dosarului nr. .../P/2015, a fost dată Ordonanța din data de 22.03.2018 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, de clasarea cauzei față de suspecta mai sus indicată, definitivă ca urmare a respingerii plângerilor formulate împotriva acesteia, din care cităm:

“În cauză a fost efectuat un raport de constatare tehnico-stiintifica de către specialistul antifrauda delegat in cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara .In concluziile raportului, se arata ca:

- marfurile achizitionate de SC"XSRL" si descrise in facturile emise de societatile furnizoare mentionate mai sus se regasesc in contabilitatea firmei, fiind evidentiata in debitul contului „371-marfuri”;
- vanzarea acestor bunuri catre tertii cumparatori, cu adaugarea adaosului comercial, este evidentiata in mod corespunzator in creditul contului „378-diferenta de preț la marfuri”;
- societatea a inregistrat si declarat veniturile obtinute in urma revanzarii bunurilor ;
- au fost stabilite obligatiile fiscale de plata catre bugetul de stat, aferente operatiunilor comerciale de cumparare, respectiv vanzarea bunurilor, scop in care societatea a completat declaratiile fiscale obligatorii.

Datorita faptului ca furnizorii de articole de imbracaminte nu au declarat livrarile respective, SC"XSRL " nu avea dreptul sa-si deduca TVA-ul aferent achizitiilor bunurilor, astfel ca prejudiciul adus bugetului este de ... lei, reprezentand TVA-ul dedus de societate.

În dosar s-a dispus și o expertiza contabila-judiciara, care releva urmatoarele:

- in relatiile comerciale cu cele 40 firme, SC XSRL Deva" si-a dedus in 33 situatii in mod nelegal TVA-ul, in sensul ca furnizorii de bunuri fie erau entitati inactive ori nu erau platitori de TVA, fie furnizau date incomplete ori incorecte, ipoteze in care societatea nu avea dreptul legal la deducerea TVA;
- valoarea totala a facturilor furnizate de cele 40 de societati comerciale este de ... lei, din care baza impozabila in suma de ... lei, iar TVA aferent este de ... lei.
- din punct de vedere contabil marfa figureaza ca fiind intrata in contabilitatea firmei, fiind receptionata si inregistrata la SC"XSRL" ulterior comercializata prin cele trei puncte de lucru ale firmei.

Ambele mijloace de proba stiintifica au avut ca repere exclusiv dispozitiile legale care reglementeaza situatiile in care firma achizitoare de bunuri si servicii nu are dreptul de a deduce TVA-ul, întrucât societățile furnizoare de bunuri au avut o situatie juridică incertă, in sensul ca fie au fost declarate inactive ori nu au fost inregistrate in scopuri de TVA sau ca au fost constatate neconcordante in declararea bazei impozabile. Pe cale de consecinta, ambele mijloace de proba au concluzionat ca SC "X" nu trebuia sa-si deduca TVA.

.....

Se retine ca este dovedit faptul ca cele 40 de societati comerciale nu au fost in realitate furnizorii articolelor de imbracaminte, cea mai mare parte din persoanele care au administrat firmele au negat relatii comerciale cu societatea administrata de suspecta, iar, potrivit

evidentelor ANAF, societatile nu au declarat vanzari catre SC "XDe asemenea, este dovedit si faptul ca SC "XSRL" si-a inregistrat in contabilitate bunurile achizitionate si din revanzarea acestora cu adaosul comercial a fost evidentiata in actele contabile si in declaratiile fiscale .

Potrivit art.9 alin.1 lit.c) din Legea 241/2005 comite infractiunea de evaziune fiscala cel care evidentiaza în actele contabile sau în alte documente legale cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale ori evidentiarea altor operatiuni fictive. Or relevant, din punct de vedere penal, nu este ca societatea furnizoare de bunuri sa fie activa ori ca facturile sa fi fost emise de persoana imputernicita a unei astfel de firme, ci existenta caracterului real sau nu al raportului juridic relevat de actele contabile sau documentele legale intocmite de firma care-si inregistreaza in contabilitate facturile fictive. Or, pe acest aspect, nu se poate sustine cu temei ca operatiunile economice au fost fictive, cata vreme aprovizionarea cu marfuri a fost reala. Utilizarea facturilor fictive nu afecteaza existenta raportului comercial in sens "negotium", atâta vreme cat persoana care le inregistreaza are credinta ca a contractat cu reprezentanții unor firme apte sa emite documente contabile justificative. Doar în situația în care documentele contabile evidentiau operatiuni comerciale care nu au existat in realitate, adică consemnau o achizitie de bunuri care nu a avut loc in realitate, putea ridica o problema a acestei inregistrari contabile dintr-o perspectivă penala. Prin urmare, nu sunt întrunite elementele de tipicitate ale infractiunii de evaziune fiscala, prev. de art.9 al.1 lit.e) din Legea 241/2005, fapta imputabila suspectei ...

Așa cum se poate sintetiza din concluziile organului de cercetare penală anterior citate, faptul ca societatea furnizoare de bunuri să fie activă sau facturile să fi fost emise de persoane împuternicite a unei astfel de firme nu este relevant din punct de vedere penal, ci existența caracterului real al aprovizionărilor cu marfă. În speță, din întreg materialul probatoriu administrat, a rezultat că mărfurile au existat, au fost înregistrate în contabilitatea petentei, s-au depus declarațiile fiscale prevăzute de legea fiscală, astfel că tranzacțiile petentei nu se circumscriu unor fapte de natură penală.

Sub aspect fiscal însă, activitatea petentei constând în tranzacții comerciale cu diverse firme cu un comportament fiscal neconform, se supune prevederilor legale instituite de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

A.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție au constatat că petenta a declarat achiziții în sumă totală de ... lei, din care baza ... lei, de la societăți inactive, de la societăți pentru care s-au primit răspunsuri prin care aceștia declară că nu au efectuat livrări către SC XSRL Deva .

Urmare a analizării comportamentului fiscal al acestora, extras din baza de date ANAF-INFOPC, organele de inspecție fiscală concluzionează următoarele trăsături comune pentru aceste societăți:

- au un comportament specific de tip fantomă, în sensul că sunt declarați inactivi, insolvabili, radiati, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale;

- nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe;

- nu funcționează la domiciliu sau sediu declarat;

- nu au fost identificate persoanele din partea acestor firme implicate în derularea faptică a acestor achiziții;

- pentru unele societăți au fost întocmite plângeri penale de către organele de control ale DGFP București, Garda Financiară București, fie pentru nepunerea la dispoziție a actelor financiar contabile, prin declarare fictivă de sediu, fie pentru fapte de evaziune fiscală, ceea ce demonstrează comportamentul fraudulos al acestor societăți.

- nu declară nicio livrare către SC XSRL Deva, deși unele dintre ele au depuse la organul fiscal teritorial Declarații 394;

- nu declara în veniturile din bilanț baza din aceste facturi tranzacționate cu SC XSRL Deva.

Prin contestație petenta susține că:

- OPANAF nr.1167/2009 prin care au fost declarați ca inactivi o serie de furnizori nu a fost niciodată adus la cunoștința publicului și terților în condițiile prevazute de lege, respectiv prin publicarea acestuia în Monitorul Oficial al României pentru a produce efecte juridice față de terți, nefiind opozabil societății petente;

- afirmațiile organelor de inspecție fiscală, bazate doar pe analiza efectuată în baza de date ANAF- aplicație INFOPC potrivit cărora societățile (cele 28) au un comportament specific de tip fantomă, sunt fapte ale furnizorilor și nu pot fi imputabile societății petente;

- în baza facturilor fiscale emise de partenerii de tranzacții , s-au întocmit note de recepție și constatare de diferențe, mărfurile achiziționate au fost încărcate în gestiunea magazinelor deținute de societate, fiind în cea mai mare parte vândute, societatea înregistrând în evidența financiar contabilă în contul de venituri, vânzarea mărfurilor, calculându-se impozitul pe profit aferent, conform prevederilor legale.

- organele de inspecție fiscală s-au limitat doar la impozitarea valorii de achiziție a mărfurilor, motivată de faptul că societățile furnizoare nu au raportat sau nu recunosc livrările, astfel că veniturile obținute de societatea petenta s-au realizat fără cheltuială aferentă.

Referitor la achizițiile de la furnizori declarați contribuabili inactivi, în drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“ART. 19 Reguli generale

*(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 de aplicare

“ART. 19

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. “

“ ART. 21 Cheltuieli

(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. “

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 ... 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.”

Se reține astfel că, excepția de la regula instituită prin art.21 alin.(1) prin care sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, o reprezintă cheltuielile cu achizițiile de bunuri și/sau servicii de la contribuabili

persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, în sensul în care aceste cheltuieli nu sunt deductibile.

Acest aspect este reglementat la art.21 alin.(4) Cod fiscal, care precizează:

“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.”

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

Potrivit mențiunilor înscrise în Decizia 2720/2016 a ÎCCJ,

„... în condițiile în care reclamanta nu a manifestat diligență și a efectuat tranzacții comerciale cu o societate inactivă... nu este deductibilă la calculul venitului impozabil suma reprezentând marfa achiziționată de la societatea inactivă la data cumpărării mărfii.

De altfel, în acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal în Deciziile nr.2781/2014 ș.a.

Prin urmare, s-a apreciat că din punctul de vedere al deductibilității fiscale, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1²) și ale art. 21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal, tranzacțiile comerciale cu cele două societăți comerciale nu pot fi luate în considerare la calculul impozitului pe profit .”

Referitor la argumentul petentei potrivit căruia comportamentul fiscal al furnizorilor nu îi poate fi imputat și nu poate afecta dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit, precizăm faptul că acesta este lipsit de relevanța 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.

Această aplicație cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public, iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru. Astfel, printr-o simplă verificare pe

internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care prevederile legale stipulează că *“beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor ...”*

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

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

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

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

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

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

Referitor la afirmația societății potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției,

Referitor la achizițiile de la furnizori cu un comportament fiscal neconform și care nu recunosc tranzacțiile cu petenta, în speță este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în soluționarea în Recurs în interesul legii, prin care s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru **care facturile nu pot fi considerate documente**

justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

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

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

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

Argumentele prezentate de instanță se regăsesc în prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:

ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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;

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.

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1)Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Pe baza textelor citate se reține că, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

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

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

- *denumirea documentului;*
- ***denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***
- *numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

(...)

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

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

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

Se reține astfel, că **deținerea unor facturi în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice inactive, care nu pot fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea XSRL , nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.**

Petenta nu a prezentat în susținere alte documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu cei 40 de furnizori dintre care, o parte nu mai pot fi verificați din diverse motive, nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu societatea XSRL, sunt declarați inactivi, dizolvați sau radiați din evidențele ORC, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie. De asemenea, nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că achizițiile sunt efectuate de la furnizori care își îndeplinesc toate

obligățiile legale referitoare la declararea și impunerea veniturilor realizate.

Pe cale de consecință, în considerarea celor prezentate, se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”, astfel că se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind impozit pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar.

B.Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, prin actul administrativ fiscal atacat, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de ... lei, reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, întrucât furnizorii emitenți ai facturilor de achiziție au fost, la data emiterii facturilor, fie contribuabili declarați inactivi, fie nu au fost înregistrați în scopuri de TVA, nu au declarat livrările către petentă și au avut un comportament fiscal necorespunzător.

Prin contestație, petenta susține că:

- nedeclararea livrărilor de către aceste societăți nu poate conduce în mod automat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de aceștia;

- organul fiscal competent avea obligația notificării societății cu privire la eventualele neconcordanțe sau erori din declarațiile informative cod 394 depuse în perioada 2010-2014, lucru care nu s-a întâmplat;

- nedeclararea livrărilor de către partenerii de tranzacții nu poate fi imputabilă societății petente, întrucât SC XSRL nu avea posibilitatea legală și/sau obligația să efectueze control asupra modului în care partenerul de tranzacții își îndeplinește obligațiile declarative, neexistând nicio prevedere legală în acest sens, aducând argumente concrete în ceea ce privește suma de ... lei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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 ... 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. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.

ART. 155 Facturarea

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus 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 taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

Potrivit dispozițiilor art.153 alin.(9) lit.și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„ ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

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

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.”

Deși petenta invocă , în susținere, imposibilitatea legală a verificării stării de funcționare a furnizorilor, precum și jurisprudența europeană care reglementează obligația administrațiilor fiscale naționale de a acorda dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizori din amonte care nu-și îndeplinesc obligațiile declarative, facem precizarea că, într-o speță similară, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în cauza C-101/16 în procedura SC Paper Consult SRL vs DGRFP Cluj-Napoca, după cum urmează:

“Cu privire la fond

33. Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care i se refuză unei persoane impozabile dreptul de

deducere a TVA-ului pentru motivul că operatorul care i-a prestat servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA-ul a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în statul respectiv.

Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

39. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, **pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă** (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).
49. Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.
50. Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57).
51. În repetate rânduri, Curtea a statuat că administrația nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében*

și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 65, precum și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 50).

- 52 **În schimb, nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65 și 68, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54).**
- 53 În această privință, trebuie să se constate că **reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie pentru că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.**
- 54 **Singura obligație impusă persoanei impozabile constă, astfel, în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat.**
- 55 Rezultă astfel că, **prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă, și că o asemenea verificare poate fi cerută în mod rezonabil unui operator economic.** Trebuie însă să se verifice dacă această legislație nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.
- 56 Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil

existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrisi ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (12) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (11) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

58 Potrivit Paper Consult, **Rom Packaging ar fi plătit trezoreriei publice TVA-ul colectat în temeiul contractului încheiat cu Paper Consult. Ca răspuns la o întrebare adresată de Curte, guvernul român a confirmat că sumele corespunzătoare TVA-ului datorat de Rom Packaging fuseseră efectiv plătite, dar că nu era posibil să se verifice dacă aceste sume erau aferente tranzacțiilor încheiate între cele două societăți, deoarece Rom Packaging nu își depusese declarațiile de TVA.**

61 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA-ul a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, **această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat**, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că **se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat**

unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.

Cu alte cuvinte, **prin această Decizie CJUE e de acord că statele membre pot impune condiții suplimentare pentru deducerea TVA**, dacă le consideră necesare pentru a asigura colectarea corectă a TVA și a preveni evaziunea fiscală, fără însă a se depăși ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective, **în sensul adoptării de către contribuabili a unor măsuri rezonabile pentru a se convinge că nu participă într-o fraudă**. Printre aceste măsuri se numără și obligația de a consulta registrul contribuabililor inactivi, afișat la sediul ANAF și publicat pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat.

În altă ordine de idei, societatea Rom Packaging, în calitate de furnizor, deși a fost declarată contribuabil inactiv și i-a fost anulat codul de TVA, și-a îndeplinit obligațiile de plată către bugetul de stat, **astfel că nu era implicată în fraudă**.

Așa după cum se poate observa și din alte cauze în care s-a pronunțat CJUE, invocate de petentă în contestație, elementul principal în jurul căruia se construiește întreaga argumentație în vederea emiterii Hotărârii, îl constituie **frauda privind TVA**. Cu titlu de exemplu:

1. Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11

„Art.167...din Directiva 112/2006/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale potrivit căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pe motivul că emitentul facturii...a săvârșit nereguli, fără ca acea autoritate să dovedească, pe baza unor probe obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pentru care și-a exercitat dreptul de deducere era în legătură cu o fraudă săvârșită de emitentul facturii...”

2. Decizia nr.285/2011, Bonik EOOD

„Art.167...din Directiva 112/2006/CE trebuie interpretate în sensul că refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA aferentă unei livrări de bunuri pe motiv că, tinând cont de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără a se stabili...dacă această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA care a intervenit în amonte sau în aval...”

3. Decizia nr.277/2014, PPUH Stehcemp

„ 51. Determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză pot fi solicitate în mod rezonabil persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA pentru a se aigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte, depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze.”

În lumina celor prezentate mai sus, se constată că susținerea petentei referitoare la faptul că „*nedeclararea livrărilor de către partenerii de tranzacții nu poate fi imputabilă societății petente, întrucât SC XSRL nu avea posibilitatea legală și/sau obligația să efectueze control asupra modului în care partenerul de tranzacții își îndeplinește obligațiile declarative, neexistând nicio prevedere legală în acest sens*” nu se înscrie în ansamblul măsurilor de minimă prevenție și informare asupra unui furnizor de bunuri sau servicii, pentru un contribuabil care dorește să își exercite dreptul de deducere pentru TVA asupra bunurilor livrate sau serviciilor prestate. Jurisprudența CJUE în materia dreptului de deducere a TVA, invocată în susținere de petentă, face referire la situațiile în care **persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe** despre eventuale nereguli săvârșite în amonte.

În situația de față, consultarea de către petentă, a registrului contribuabililor inactivi, afișat la sediul ANAF și publicat pe pagina de internet a acesteia, verificare ușor de efectuat, nu reprezintă un transfer a obligațiilor de control proprii administrației fiscale asupra societății petente, ci o măsură rezonabilă care să confere petentei siguranța că operațiunea sa nu este implicată într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte.

Potrivit prevederilor **art.78¹** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art.11

alin.(1[^]1) și (1[^]2) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

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

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

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

(...)

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

Această aplicație cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public, iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru. Astfel, printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care prevederile legale stipulează că *“beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective”.*

Tot în scopul informării contribuabililor asupra stării de fapt a partenerilor de tranzacții, informațiile cu privire la valabilitatea înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.153 alin.(9[^]2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în

scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art.153 alin.(9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art.11 alin.(1¹) și (1³) de la data prevăzută la art.153 alin.(9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art.11 alin.(1²) și alin.(1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată.”

Așadar, petenta avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi și a persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, legiuitorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Mai mult, la dosarul cauzei nu există niciun mijloc de probă care să facă dovada că societățile declarate inactice și cărora le-a fost anulat codul de TVA, și-ar fi îndeplinit obligațiile de plată către bugetul de stat în ceea ce privește TVA, situație în care jurisprudența instituită prin Decizia emisă în cauza C-101/16 în procedura SC Paper Consult vs DGRFP Cluj-Napoca, mai sus citată și analizată, ar fi fost relevantă în speță.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar.

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

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

În ceea ce privește accesoriile stabilite prin Decizia nr.F-HD .../29.07.2015 încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P Timișoara - A.J.F.P Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalitati aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobanzi/majorari aferente TVA;
- ... lei - penalitati aferente TVA,

prin contestație petenta invocă aplicabilitatea principiului de drept "accessorium sequitur principale", considerând că întrucât nu datorează

debitele contestate, nu datorează nici majorările de întârziere /dobânzi și penalitățile, în suma de ... lei.

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art.119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (2) și art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență 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 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Petenta nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor sau referitor la eventuale plăți efectuate din quantumul stabilit în sarcina sa în urma inspecției fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele fiscale au procedat la calculul accesoriilor în suma de ... lei, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

În temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

„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;”,

pentru capătul de cerere privind accesorii în sumă de ... lei calculate de organele de inspecție fiscală și aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin Decizia nr.F-HD .../29.07.2015, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD .../29.07.2015, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - dobanzi/majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA;
- ... lei - dobanzi/majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA,

2. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea XSRL, cu sediul în Deva, ..., jud. Hunedoara;
- DGRFP Timișoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

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

....

DIRECTOR GENERAL