



DECIZIA nr. 861 din 2017
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...2017.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de X SRL, cu sediul social în municipiul ..., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ..., având codul unic de înregistrare ..., atribut fiscal RO, reprezentată legal prin dl. Y, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit suplimentar;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al X SRL, dl. Y - în calitate de administrator, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2017, a fost comunicată petentei în data de ...2017, potrivit celor menționate pe adresa nr..../...2017, prin care a fost transmis actul atacat (adresa fiind anexată în copie la dosarul contestației), iar contestația formulată de X SRL din ... a fost expediată prin poștă, cu recomandata nr. ... din data de ...2017, fiind înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2017.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

I. Prin contestația formulată, X SRL din ... invocă următoarele considerente:

Petenta susține că relația comercială privind SC D... I... SRL, datează din anul 2014, iar ultimul contract de colaborare a fost încheiat la data de ...2015, având valabilitate de un an. La acea data petenta susține că a făcut personal verificări privind societatea D... , aceasta societate fiind plătitoare de TVA, și în activitate. Faptul că pe perioada derulării contractului, SC D... a fost declarată inactivă de către ANAF, nu este vina petentei, care susține că nu a avut cunoștință de acest aspect, fapt pentru care a făcut plăți către această societate, a livrat mărfuri și a încheiat compensări. Mărfurile achiziționate de la această societate au fost comercializate cu adaos pentru care s-au plătit taxe și impozite.

Contestatoarea invocă lipsa obligației legale a firmei de a efectua verificări suplimentare privind starea fiscală a furnizorilor săi.

În vederea diminuării riscului de fraudă în sfera TVA și a impozitului pe profit, legiuitorul a impus starea de inactivitate fiscală ca și soluție pentru a înlătura din circuitul economic societățile care au un comportament fiscal inadecvat. În acest scop, legea fiscală penalizează comportamentul fiscal inadecvat prin declararea ca inactivi pe contribuabilii care se află în următoarele situații descrise la art.78¹ din Codul de procedură fiscală:

“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 procedurilor stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit aceluiași articol, se precizează că acestora le sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Codul fiscal. Astfel, în condițiile în care un contribuabil nu respecta obligațiile de la art. 78¹ enumerate mai sus, va suporta consecința declarării ca inactiv și va suporta anularea deductibilității cheltuielii și a TVA aferent intrărilor.

În sarcina contribuabilului care are relații cu un contribuabil declarat inactiv, în special relații comerciale de achiziție în calitate de beneficiar, legiuitorul nu a impus nicio obligație de efectuare a vreunui demers de verificare a stării fiscale a partenerului sau comercial, respectiv furnizor. Totodată, contribuabilul beneficiar al unor bunuri tranzacționate de către un contribuabil inactiv nu poate fi oprit legal de a nu efectua acte de comerț cu un astfel de contribuabil sau de a nu efectua plăți către un astfel de contribuabil, putând fi sever pedepsit de clauzele contractuale dacă nu respectă contractul, inactivul fiind obligat de fisc să-și îndeplinească obligațiile fiscale. Clauza art.11 alin.(1¹) fiind una abuzivă și reprezintă o îmbogățire fără justă cauză a statului.

Neavând obligația de a verifica starea fiscală a furnizorului și nefiind interzisă efectuarea de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal sau de a efectua plăți către

acesta, nu poate exista nici consecința neverificării stării fiscale sau efectuării de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal.

În lipsa stabilirii unei obligații, legiuitorul nu poate stabili consecința ce decurge în cazul încălcării acestei obligații.

De astfel, din însăși formatul art.11 alin.(1²) din Codul fiscal se remarcă faptul că se stabilește în sarcina contribuabilului beneficiar doar consecința derulării unui act de comerț LEGAL cu un contribuabil inactiv, fără a se defini și institui însă anterior și obligația de a nu derula acte de comerț cu un astfel de contribuabil. Comerțul are un segment important care este lăsat în afara legii – lichidările de stoc ale societăților care hotăresc să-și încheie activitatea, care nu sunt în insolvență, dar pot fi inactive, cu respectarea obligațiilor fiscale. Din punct de vedere constituțional este o încălcare a art.45 din Constituție.

Acest text de lege conține doar sancțiunea, fără a conține ipoteza și dispoziția, condiții anterioare obligatorii ce țin de esența valabilității unei norme juridice. Fiind profund incompletă, aceasta normă legislativă este inaplicabilă față de beneficiarul achizițiilor de la un contribuabil inactiv. În sarcina contribuabilului nu pot fi stabilite consecințe fiscale decât ca urmare a unei constatări a organului fiscal cu privire la încălcarea unei obligații impuse de legiuitor, conform CPF. Or, în acest caz al inactivității fiscale a furnizorului, nu a fost impusă în sarcina beneficiarului obligația verificării stării fiscale a acestuia sau interzicerea efectuării actelor de comerț cu acesta, cu rezultatul ulterior al saționării cu anularea dreptului de deducere.

Petenta susține că, prin penalizarea contribuabilului beneficiar, statul dublează penalitatea, în sensul în care o dată penalizează furnizorul inactiv fiscal prin anularea dreptului de deducere în amonte și încă o dată beneficiarul cu anularea dreptului de deducere aferent aceleiași intrări din amonte. În aceste condiții, încălcarea principiului unicității fiscale este evidentă. Legislația fiscală actuală nu precizează în sarcina unei societăți beneficiare obligații precum:

- de a verifica starea fiscală a furnizorilor sai, respectiv activi sau inactivi fiscal;
- de a nu efectua acte de comerț cu furnizori declarați inactivi fiscal;
- de a nu se supune obligației de plata a sumelor, inclusiv TVA, aferent relației comerciale derulate cu furnizori declarați inactivi fiscal.

Art.11 alin.(1²) și (1⁴) din Codul fiscal nu constituie o normă juridică validă și nu produce efecte juridice decât în condițiile existenței și încălcării unor obligații certe, cum ar fi cele enumerate mai sus, dacă ar fi fost stabilite de legiuitor în sarcina contribuabilului beneficiar, dar și să respecte dreptul european OBLIGATORIU. Însă aceste prevederi contravin flagrant principiului unicității fiscale, dublarea impozitarii fiind evidentă.

Petenta invocă lipsa aplicabilității art.11 alin.(1²) din Codul fiscal în sfera deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, precum și în sfera exercitării dreptului de deducere a TVA.

Referitor la impozitul pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Codul fiscal: *“pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Cheltuielile înregistrate de societate cu mărfurile achiziționate de la furnizori reprezintă cheltuieli legale cu descărcarea de gestiune, înregistrate în evidența contabilă exclusiv la momentul înregistrării de venituri impozabile și au loc doar în corelație directă cu veniturile realizate din vânzarea acestora. Mărfurile achiziționate de la furnizori fiind vândute, fiecare operațiune a fost înregistrată în contabilitate.

Prin urmare condiția primordială și unică a oricărei cheltuieli, respectiv aceea să fie efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, este îndeplinită în integralitate, aceasta condiție reprezentând axioma în sfera impozitului pe profit. Firma a respectat prevederile art.19 și 21 din Codul fiscal, însă, din analiza corelativă a prevederilor art.11 alin.(1¹) și (1²), statul își însușește impozite și taxe de pe urma unor venituri obținute ca urmare a valorificării unor achiziții de la un contribuabil inactiv. Astfel, deși anulează deductibilitatea cheltuielii cu achizițiile efectuate de la un contribuabil inactiv, acceptă să colecteze impozit din veniturile obținute de pe urma valorificării acestor achiziții.

Prin tratarea veniturilor ca fiind impozabile, statul atrage caracterul de legalitate al acestora, ceea ce determină în mod subsecvent și caracterul de legalitate al cheltuielilor directe aferente obținerii acestor venituri.

Ținând cont de faptul că societatea a acționat ca un trader de mărfuri, respectiv un intermediar care doar și-a pus un adaos comercial mic, relația între venituri și cheltuieli este una directă. Statul nu poate să-și conserve impozitele și TVA și să legitimizeze veniturile obținute de un contribuabil, dar în același timp să nu recunoască beneficiarului cheltuielile și TVA deductibilă aferente acelor achiziții în baza cărora în mod direct veniturile au luat naștere, discriminarea de drepturi fiind evidentă. Principiul reluat constant în jurisprudența CJUE și reluat și de către instanțele din România este acela potrivit căruia:

“Un contribuabil nu poate răspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil.”(sursa www.juridice.ro).

Petenta consideră că, o societate care emite facturi atâta timp cât activitatea sa este oprită de către ANAF, este singura în măsură să răspundă în fața organelor statului, iar nu beneficiarii mărfurilor contractate.

Pentru toate aceste aspecte, petenta solicită să se anuleze majorarea sumei impozabile privitoare la SC D... I... SRL și implicit deducerea de TVA.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../...2017, încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... - Inspecție Fiscală, s-au stabilit în sarcina societății AGRODINEX SRL obligații fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
... lei – TVA stabilită suplimentar.

Întrucât petenta contestă sumele care au rezultat de plată din relația comercială cu SC D... I... SRL, respectiv suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit suplimentar;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în cele ce urmează vom reține doar constatările organelor de inspecție referitoare la aceste sume stabilite suplimentar rezultate ca urmare a relației comerciale cu SC D... I... SRL, astfel:

Așa cum este prezentat în detaliu în capitoul referitor la TVA din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, X SRL a înregistrat în perioada octombrie 2015 – ianuarie 2016, achiziții de mărfuri de la SC D... I... SRL ..., CIF ...

Din consultarea bazei de date ANAF INFOPC a rezultat că SC D... I... SRL ... a fost declarată inactivă conform deciziei nr....../...2015 a Administrației Sector 6 a Finanțelor Publice ... – de la data de 09.2015 și i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 09.2015.

Organele de inspecție fiscală au menționat că SC D... SRL ... a emis către X SRL ... în perioada octombrie – decembrie 2015, după data declarării ca inactivă, facturi în sumă totală de ... lei din care ... lei bază impozabilă și ... lei TVA colectată în care sunt înscrise achiziții de îngurășăminte (spousar, pantera, sajon).

Ulterior, în luna ianuarie 2016, SC D... I... SRL ..., a emis facturi de stornare, prin care s-au stornat parțial din facturile emise inițial, respectiv facturi în sumă totală de (-) ... lei, din care (-) ... lei bază impozabilă și (-) ... lei TVA colectată.

În urma stornărilor efectuate, au rămas înregistrate în evidența contabilă facturi de achiziții mărfuri în sumă totală de ... lei din care ... lei – bază impozabilă și ... lei – TVA dedusă.

Mărfurile au fost vândute în cea mai mare parte în exercițiul financiar 2015.

Organele de inspecție fiscală au invocat art. 11 alin. (1) indice 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată a achizițiilor respective cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală având în vedere că SC D... I... SRL a fost declarată inactivă începând cu data de ...09.2015, iar X SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor pentru operațiunile derulate cu societatea menționată, în timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe profit pentru anul 2015 cu suma de ... lei și a fost determinat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%). De asemenea nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă din facturile emise de SC D... I... SRL, stabilindu-se o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

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

X SRL, cu sediul social și domiciliul fiscal în municipiul ..., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ..., având codul unic de înregistrare ..., atribuit fiscal RO, reprezentată legal prin dl. Y, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit suplimentar;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit și dacă este deductibilă TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile efectuate de la SC D... I... SRL, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorul era declarat contribuabil inactiv și i s-a anulat codul de TVA

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând achiziții de bunuri emise de un furnizor care a fost declarat inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, și anume începând cu data de ...09.2015, iar organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA și a diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli pentru operațiunile derulate cu societatea menționată, iar în timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe profit pentru anul 2015 cu suma de ... lei și a fost determinat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%), și nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă din facturile emise de SC D... I... SRL, stabilindu-se o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art.11 alin.(1) alin.(1^1) alin.(1^2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 11

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

(1^1) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78^1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1^2) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/ reactivați conform art. 78^1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Potrivit prevederilor **art.78 alin.(5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată:

“Art.78 Registrul contribuabililor. (...)

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

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

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

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

“Art.78¹ Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

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

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

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

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

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

“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.”

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

De asemenea, se reține că lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile **art.134¹, art.134² și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“Art.134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol...*”

“*Art.134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) *Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

b) *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”*

“*Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.(...)”*

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.146 alin.(1) lit.a)** din același act normativ:

“*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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155; ...”*

Prin **Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004**, legiuitorul reglementează la **pct.46** justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“*46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...).”*

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“*(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; (...).”*

Astfel, pentru perioada supusă verificării, în speță sunt incidente:

- prevederile **art.8 și art.10 din OPANAF nr.1847/2014** pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 78¹ din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

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

ART.10 (1) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se organizează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit procedurii prevăzute în anexa nr. 7.

(2) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "Informații publice".;

- prevederile **art.8 și art.10 din OPANAF nr.3846/2015** pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 92 din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

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

ART. 10 (1) Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați se organizează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit procedurii prevăzute în anexa nr. 7.

(2) Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "Informații publice".

De asemenea, pentru perioada supusă verificării, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art.5 lit.a) din OPANAF nr.3331/2013** pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare:

“ART.5 Anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor se efectuează:

a) de la data declarării ca inactivi, în condițiile legii;”

Conform Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați (<https://www.anaf.ro/inactivi/>) rezultă următoarele:

- SC D... I... SRL SRL - cod fiscal ...

Domiciliul fiscal: Municipiul ..., ...;

Data publicare: ...09.2015;

Data inactivare: ...09.2015;

Observații inactivare: Inactiv conform Deciziei nr.../...2015 emisă de Administrația...;

Anulare înregistrare TVA: ...09.2015.

De asemenea din interogarea Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA (<https://www.anaf.ro/RegistruTVA/index.jsp>), reies următoarele date:

- Persoana impozabilă D... I... SRL, cu domiciliul fiscal ..., care a fost înregistrată în scopuri de TVA din data de ...02.2014, identificată cu codul RO ..., figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată din data de ...09.2015. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a fost efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor Art.153 alin.(9) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum s-a învederat mai sus, potrivit bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicația “Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați”, “Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA”, furnizorul

petentei, este o societate comercială a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată urmare a declarării ca și contribuabil inactiv.

Mai mult trebuie reținut în speță că și potrivit paginii de internet a Ministerului Finanțelor Publice www.mfinante.gov.ro la secțiunea Agenți economici - informații fiscale și bilanțuri (<http://www.mfinante.ro/agentiicod.html?pagina=domenii>), petenta avea posibilitatea (selectând după cod unic de identificare, nume și județ) să acceseze informații din bazele de date centrale ale MFP privind:

- înregistrarea contribuabililor persoane juridice, instituțiilor publice, societăți de asigurare, brokeri și ong-uri;
- declarațiile obligațiilor fiscale (TVA, accize, jocuri de noroc);
- bilanțurile din ultimii șase ani ale societăților comerciale;
- evidențele operative privind obligațiile restante la bugetul de stat.

Astfel, petenta avea posibilitatea ca la data tranzacțiilor efectuate să verifice agenții economici prin interogarea link-urilor de mai sus.

În concluzie, potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Ori pornind de la prevederile legale din Codul fiscal mai sus citate, se constată că beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili declarați inactivi, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv nu sunt deductibile și nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective. Norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi cu TVA emise de o societate comercială declarată contribuabil inactiv și a cărei înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, deși, potrivit actelor normative anterior precizate, facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv pentru diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, precum și pentru dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, iar X SRL a diminuat masa impozabilă a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă de o societate care nu este declarată inactivă, emisă în conformitate cu prevederile art.155, iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile

pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

Informațiile cu privire la contribuabilii declarați inactivi valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor mai sus citate.

În situația de față, emitenții facturilor fiind societăți declarate inactivе, nefiind persoane impozabile din punct de vedere al TVA sau care nu au fost niciodată înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, cu atât mai mult facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document legal justificativ, cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege.

De asemenea, referitor la susținerea petentei că: *„În sarcina contribuabilului care are relații cu un contribuabil declarat inactiv, în special relații comerciale de achiziție în calitate de beneficiar, legiuitorul nu a impus nicio obligație de efectuare a vreunui demers de verificare a stării fiscale a partenerului sau comercial, respectiv furnizor. Totodată, contribuabilul beneficiar al unor bunuri tranzacționate de către un contribuabil inactiv nu poate fi oprit legal de a nu efectua acte de comerț cu un astfel de contribuabil sau de a nu efectua plăți către un astfel de contribuabil, putând fi sever pedepsit de clauzele contractuale dacă nu respectă contractul, inactivul fiind obligat de fisc să-și îndeplinească obligațiile fiscale. Clauza art.11 alin.(1¹) fiind una abuzivă și reprezintă o îmbogățire fără justă cauză a statului.”*,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, deținerea unor facturi și contracte care să respecte prevederile legale, nu este în consonanță cu speța supusă analizei, întrucât:

- în situația de față avem de-a face cu un anumit tip de tratament fiscal, aplicabil unor anumite tranzacții, pentru care legiuitorul a înțeles să stabilească un anumit regim fiscal;

- aceste temeieri de drept la care se face trimitere petenta sunt valabile în situația în care ambii participanți la tranzacție respectă condițiile generale privind dreptul de deducere a TVA, respectiv sunt:

- societăți înregistrate în scopuri de TVA, și nu societăți a căror înregistrare ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată;
- sunt societăți în funcțiune și nu sunt declarate inactivе,

iar achizițiile au la baza documente emise potrivit prevederilor legale și care îndeplinesc calitatea de document justificativ din punct de vedere legal, și nu de documente emise de un contribuabil declarat inactiv, documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

- într-adevăr nu este prevăzută nicio obligație în sarcina agentului economic de efectuare a nici unui demers de verificare a stării partenerului comercial, respectiv furnizor, așa cum se suține în contestație și de asemenea nu este interzisă de lege efectuarea de acte și fapte de comerț cu un furnizor inactiv, însă pentru aceste achiziții societatea își pierde atât deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului

pe profit cât și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugate, potrivit normelor legale în vigoare.

-tranzacțiile cu societăți inactive nu lasă loc de interpretare în ceea ce privește temeiurile legale aplicabile, astfel că atunci când fac obiectul unei analize fiscale, aceste temeiuri sunt prioritar și obligatoriu de luat în considerare, înaintea altor prevederi care reglementează și stabilesc condițiile generale ale dreptului de deducere a TVA.

Susținerile petentei potrivit cărora principiul reluat constant în jurisprudența CJUE și reluat și de către instanțele din România este acela potrivit căruia:

“Un contribuabil nu poate răspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil.”(sursa [www. juridice.ro](http://www.juridice.ro)), nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stabilite prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dreptul de deducere poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru.

În speță trebuie menționată și Decizia nr. 398 din 16.02.2016 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care se reține:

“Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art.488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept; verificând acest aspect, constată următoarele:

Potrivit art.145 al. 2 lit. a Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar potrivit art.146 al. 1 lit. a din același Cod, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciilor care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. 5 Cod fiscal.

Rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Referitor la invocarea jurisprudenței CJUE aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;
- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;
- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;
- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;
- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).
- De asemenea, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate

condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

De asemenea Curtea Europeană de Justiție a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii este valabil exact în cazul în care persoana impozabilă deține documentele legale necesare exercitării dreptului de deducere. Or, tocmai în speța supusă soluționării, petenta deține documente fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv, a cărui înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, deci care nu permit diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, precum și dreptul de deducere a TVA.

În concluzie, organul de soluționare reține că jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează atât deductibilitatea cheltuielilor, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.

Astfel, organul de soluționare învederează petentei faptul că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească **acest drept**, iar **instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi** este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la **art.781 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

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

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

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

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

De asemenea, așa cum am arătat și mai sus, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși **în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF** și care cuprinde toate

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

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

În ceea ce privește afirmația petentei că X SRL este sancționată pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil și că verificarea unor eventuale nereguli comise de cel ce emite factura nu este sarcina sa, nu este relevantă în speță și nu poate fi luată în considerare în analiza favorabilă, întrucât:

- învedereăm din nou faptul că atât impozitul pe profit, cât și TVA au fost stabilite suplimentar în sarcina X SRL ... nu ca urmare a comportamentului fiscal al furnizorului, ci ca urmare a faptului că petenta a procedat la diminuarea masei profitului impozabil și la deducerea TVA aferentă unor achiziții de la o persoană juridică care era declarată inactivă și care nu mai figurau ca fiind înregistrată în scopuri de TVA, în condițiile în care petenta ar fi putut lua la cunoștință de acest aspect prin accesarea bazelor de date publice menționate anterior, acest fapt fiind interzis și prin prevederile art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- mai mult chiar petenta a recunoscut faptul că bunurile serviciile achiziționate de la furnizorul declarat inactiv nu pot forma obiectul dreptului de proprietate al beneficiarului, atâta timp cât aceste documente nu îndeplinesc condițiile legale pentru obținerea dreptului de deducere, în condițiile în care ulterior tranzacției din anul 2015, în luna ianuarie 2016, SC D... I... SRL ... a emis facturi de stornare prin care stornat parțial din facturile emise inițial, respectiv facturi în sumă totală de (-) ... lei, din care (-) ... lei bază impozabilă și (-) ... lei TVA colectată, iar în urma stornărilor efectuate, au mai rămas înregistrate în evidența contabilă a petentei doar facturi de achiziții mărfuri în sumă totală de ... lei din care ... lei – bază impozabilă și ... lei – TVA dedusă, iar organele de inspecție fiscală au ținut cont de stornarea înregistrată de petentă, astfel că nu este real faptul că X SRL este sancționată pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil, ci este sancționată pentru ignorarea unor date publice cu referire la starea fiscală a partenerului comercial și a documentelor înregistrate în evidența sa contabilă.

- potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„ (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. ”

Astfel, urmare a stornării efectuate chiar de petentă, cu atât mai mult în speță nu se poate invoca faptul că ne aflăm în situația în care petenta nu știa sau nu ar fi trebuit să știe despre faptul că furnizorul său era declarat contribuabil inactiv, atât timp cât datele privind starea juridică și fiscală a unui contribuabil sunt publice și accesibile, ele fiind publicate pe site-ul ANAF și a Ministerului Finanțelor Publice, deci exista posibilitatea obținerii unui minim de informații despre comportamentul fiscal al unui partener de afaceri, având în vedere implicațiile și consecințele fiscale a derulării unor operațiuni cu societăți declarate inactive, a căror înregistrare ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată a fost anulată, având în vedere că sancțiunea prevăzută de lege în cazul tranzacțiilor efectuate cu contribuabili inactivi are o dublă destinație, atât la furnizor, prin obligarea la colectarea TVA, cât și la beneficiar, prin neacordarea dreptului de diminuare a masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, precum și cu dreptul de deducere a TVA aferente acestor achiziții.

În ceea ce privește afirmația petentei că stabilirea TVA suplimentară de plată împreună cu menținerea obligației de plată pentru toate operațiile economice în legătură cu bunurile respective echivalează, în fapt, cu o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, și că se contravine flagrant principiului unicității fiscale, dublarea impozitarii fiind evidentă, această afirmație este nefondată, organul de soluționare a contestației **nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei această susținere**, în condițiile în care societatea nu face dovada îndeplinirii condițiilor legale prevăzute pentru înregistrarea achiziției ca și cheltuială deductibilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, și întrucât petenta avea obligația înregistrării în evidențele contabile a tranzacției ca operațiune care nu intră în sfera de aplicare a TVA și nu avea drept de deducere a TVA, precum și a înregistrării achiziției ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, în speță neintervenind în niciun moment principiul evitării dublei impozitări.

De asemenea, așa cum am arătat anterior, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală, au aplicat prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului**, și cu atât mai mult organul de soluționare reține că în speță organele fiscale nu au atribuții cu privire la înlăturarea dispozițiilor naționale contrare și a constituționalității dreptului național, astfel că aplicarea prevederilor legislației naționale nu se circumscrie noțiunii că ar fi o încălcare a art.45 din Constituție, asa cum invocă petenta în cuprinsul contestației.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de

probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să fie de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

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

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

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

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

În concluzie, față de prevederile legale și având în vedere că argumentele privind starea de fapt și de drept, nu sunt de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, având în vedere că persoana juridică D... I... SRL ... a fost declarată inactivă, începând cu data de ...09.2015, și întrucât în urma stornărilor înregistrate de petentă și de care trebuie reținut că organele de inspecție fiscală au ținut cont, au mai rămas înregistrate în evidența contabilă a petentei doar facturi de achiziții mărfuri de la D... I... SRL în sumă totală de ... lei, din care ... lei – bază impozabilă și ... lei – TVA, astfel că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%) și nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă din facturile emise de SC D... I... SRL, stabilindu-se o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit suplimentar;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit suplimentar;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL din ...;

- AJFP ... – 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 Timiș sau Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...