



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

DECIZIE nr. 3717/14.08.2019

privind contestațiile depuse pentru Societatea XSRL - în insolvență ,
înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.
HDG_AIF ..., și respectiv cea depusă pentru petentă de către S.P.R.L. ...,
înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara-Activitatea de Inspecție Fiscală sub
nr. ...,
ambele înregistrate la D.G.R.F.P Timișoara sub nr....
și reînregistrate la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR ...

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

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, D.G.R.F.P.
Timișoara a identificat în conținutul acestuia, chiar conform OPIS-ului
întocmit de inspecția fiscală, încă o contestație, formulată pentru petentă de
către administratorul judiciar provizoriu al acesteia S.P.R.L., contestație
înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. ..., și la Activitatea de Inspecție
Fiscală Hunedoara sub nr. HDG_AIF

Din lecturarea celor două contestații, rezultă că acestea au același
obiect, respectiv Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare
de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-HD ...
emisă în baza RIF nr.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea
Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind
Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care obiectul contestațiilor este același act administrativ, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexa dosarele contestațiilor formulate pentru petentă, înregistrate la A.J.F.P. Hunedoara-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. HDG_AIF ..., și respectiv la A.J.F.P. Hunedoara-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. HDG_AIF ..., ambele înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR ..., cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora, D.G.R.F.P. Timișoara fiind competentă în soluționarea acestora în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 9.6 din O.P.A.N.A.F. 3741/2015.

În considerarea celor menționate în Decizia nr. ... emisă de către DGRFP Timișoara prin care a fost suspendată procedura de soluționare a contestației, referitor la respectarea preved. art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

ART. 269 *“Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) datele de identificare a contestatorului;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

și conform pct. 2.2 din pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

“2.2. În cazul în care contestatorul se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, contestația va purta semnătura administratorului special/administratorului judiciar sau a lichidatorului, după caz, și va fi însoțită de actul prin care a fost numit”, ca urmare a solicitării organului de soluționare transmisă petentei cu adresa nr., Societatea XSRL - în insolvență procedează la completarea dosarului cauzei cu originalul

contestației purtând semnătura dlui ... în calitate de administrator, fiind înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr.....

În temeiul dispozițiilor art. 277 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara este astfel legal investită cu soluționarea contestațiilor formulate pentru Societatea XSRL - în insolvență cu sediul în municipiul Deva, ..., jud.Hunedoara, CUI ... J20/..., constatând următoarele:

Obiectul contestațiilor formulate pentru societatea XSRL- în insolvență îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD ... privind suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;

precum și Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD 28/09.02.2017, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara-Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la contestațiile formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..., emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara– Inspectie Fiscală.

Referitor la contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, se rețin următoarele:

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei contestate, respectiv data de 14.02.2017 (potrivit copiei după adresa de remitere sub semnatura a Deciziei contestate anexată la dosarul cauzei) și de data înregistrării la AJFP Hunedoara, respectiv data de 03.04.2017.

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. ..., acțiune pe care a promovat-o pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit profit: ... lei;
- TVA: ... lei;

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspeția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, sesizarea penală nr. ..., împotriva dlui ..., administrator al Societății XS.R.L. - în insolvență .

Astfel, în etapa de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., 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 judecări, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Prin Decizia nr. ... emisă de D.G.R.F.P Timișoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestațiilor formulate pentru Societatea XS.R.L. - în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr...., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Ordonanța nr.... din data de ... a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9 alin.(1) lit. c) 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 ..., emisă în Dosarul nr. ... al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a fost formulată plângere de către AJFP Hunedoara, respinsă prin Ordonanța nr.... a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Prin Încheierea penală nr. ... a Tribunalului Hunedoara pronunțată în Dosarul nr. ..., definitivă, s-a respins plângerea AJFP Hunedoara împotriva Ordonanței de clasare nr.... din data de ... a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara și a Ordonanței nr.... a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ..., 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 ...;
- adresa AJFP Hunedoara nr...., prin care a fost transmisă Încheierea penală nr. ... a Tribunalului Hunedoara pronunțată în Dosarul nr. ..., definitivă.

I. Prin contestațiile formulate pentru petenta atât de administratorul judiciar provizoriu al acesteia S.P.R.L. ..., cât și de administratorul special dl. ..., se solicita anularea deciziei de impunere nr. ... si a Raportului de inspectie fiscala nr.... , pentru suma ... lei reprezentand impozit profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, pe baza următoarelor argumente:

1. Cu privire la impozitul pe profit

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei impozabile suplimentare reprezentand impozit pe profit de ... lei, motivat de faptul ca Xa efectuat achizitii de marfa de la societati care nu au avut tranzactii cu această societate, pentru un numar de 20 de cazuri, iar

furnizorii nu au declarat aceste achizitii in Declaratia 394. Pentru un caz, achizitia a fost efectuata de la un furnizor declarat inactiv. Pe cale de consecinta, se trage concluzia că *"nu se confirma achizitiile de bunuri, iar XSRL a utilizat documente in scopul realizarii pentru sine a unui avantaj fiscal.*

Petenta susține că a inregistrat achizitiile de marfuri in evidenta contabila, a intocmit declaratiile fiscale privind achizitiile efectuate, respectiv Decl. 300 si 394.

Dupa momentul declararii achizitiilor prin decl. 394 si prelucrarea informatiilor, autoritatea fiscala era obligata sa comunice despre eventuale neconcordante privind declaratia informativa 394, cu referire la societatile furnizoare. Ori, aceasta obligatie nu a fost indeplinita. De asemenea, petenta mai susține că:

- marfurile achizitionate sunt specifice profilului de activitate al societatii;
- au fost livrate catre beneficiari, prin magazinul apartinand societatii;
- livrarile de marfuri au fost inregistrate ca venituri;
- au fost intocmite si depuse declarațiile fiscale, respective Declaratia 300, jurnale de vanzari, situatii financiare anuale;
- constatările referitoare la comportamentele fiscale ale furnizorilor (depunerea declaratiilor 300 si 394), prezentate de catre inspectia fiscala, nu aveau cum să fie cunoscute de societatea petentă;
- realitatea achizitiilor a fost dovedită si cu documentele prezentate inspectiei fiscale (facturi fiscale, note de receptie si constatare diferite, fise de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere) din care rezultă că marfa achizitionată a intrat efectiv în gestiunea societății;
- interpretarea pe care organele fiscale o dau dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit, f) din Codul fiscal este gresită si nesocoteste situatia fiscală reală a societatii.

Se face trimitere la concluziile din Referatul cu propunere de clasare in dosar nr. ... al IPJ HUNEDOARA, Biroul investigatii complexe, în care la se arata că specialistii antifraudă din cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara au constatat ca marfurile inscrise in facturile de achizitie de la societatile comerciale prezentate se regasesc in vanzarile/iesirile de marfuri ale XSRL Deva, aceste marfuri au fost receptionate, stabilit adaosul comercial si ulterior au fost vandute, cu amanuntul catre populatie. Vanzarile respective au fost inregistrate in evidenta contabila, situatiile financiare anuale depuse la organele fiscale, apreciindu-se ca marfa a existat in fapt, operatiunile comerciale nefiind fictive.

2. Cu privire la TVA

În cea ce privește TVA, petenta invocă art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care prevede că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei

persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarea condiție: 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.

Arată că regulile în materie de TVA, reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de CJUE, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern.

Se prezintă jurisprudența C.J.U.E., respectiv Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (Mahageben și David) din care reține că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

În ceea ce privește motivele pentru care organele fiscale au considerat că petenta nu are dreptul să deducă TVA aferent tranzacțiilor, acestea sunt identice motivelor ce privesc impozitul pe profit, cu trimitere la comportamentul neconform al furnizorilor care nu poate fi imputat societății subscrise nici în ceea ce privește TVA, intrucât:

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

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

Deopotrivă, în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor desfășurate de către societate, se subliniază că toată marfa achiziționată de la furnizori a intrat în gestiunea societății și a fost folosită în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acesteia către clienții.

Se invocă și Decizia CJUE în cazul Campsa Estacios de Servicio SA1, în care se arată în principal că TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice introduse de către autoritățile fiscale, iar în cazul în care s-a încasat o contrapartidă în mod real, chiar dacă aceasta este vadit mai mică decât prețul pieței, respectiv mai mică sau mai mare decât costurile suportate este fără relevanță, tranzacțiile respective reprezentând tranzacții cu titlu oneros.

În contestația formulată de SPRL ... pentru petentă, motivația este similară, argumentele referind în principal la realitatea achizițiilor petentei cu mai mulți parteneri activi, respectiv situația unor firme inactive, fiind invocată *in extenso* jurisprudența CJUE.

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

1.Cu privire la impozitul pe profit

Obiectul inspectiei fiscale este verificarea modului de determinare, inregistrare, declarare plata la bugetul de stat a impozitului pe profit pentru perioada ianuarie 2015 - septembrie 2016.

1.1 Cu privire la societatile comerciale care au confirmat ca nu au avut relatii comerciale cu SC XSRL

În perioada supusă controlului , SC XSRL Deva, inregistreaza in evidenta contabila un număr de 150 facturi în sumă totală de ... lei reprezentând achizitia de articole incaltaminte si imbracaminte de la un număr de 16 societăți comerciale, după cum urmează: SRL.

Urmare solicitărilor scrise transmise de organele de inspecție fiscală în vederea confirmării relațiilor comerciale cu societatea XSRL, aceste societăți au răspuns că:

- nu au desfasurat activitati comerciale cu SC XSRL, nu au semnat contracte si nu au emis facturi catre aceasta entitate;
- nu desfasoara activitatea de comert cu ridicata;
- magazinele unor societăți sunt dotate cu casa de marcat, facturile se emit la cererea clientului si sunt incasate in baza bonului fiscal(nu se emit chitante);
- unele societăți desfasoara activitatea de comert cu amanuntul al textilelor (lenjerii de pat, cuverturi, pilote), clientii societatii fiind in principal persoane fizice pentru care se emite bon fiscal;
- modelul de factura emisa de societatea ... SRL nu corespunde cu facturile inregistrate in evidenta contabila de SC XSRL, totodata plaja de numere fiind total diferita;
- societatea ... SRL desfasoara activitati de calcul salarial, administrare de personal, selectie si recrutare, consiliere in domeniul relatiilor de munca si fiscalitate salariala, activitatea se desfasoara la sediul social și emite si transmite clientilor sai facturi numai in format electronic, semnate electronic cu certificate digital.

1.2. Cu privire la societatile comerciale care nu au confirmat ca nu au avut relatii comerciale cu SC XSRL

În perioada supusă controlului, SC XSRL Deva inregistreaza in evidenta contabila un număr de 16 facturi în sumă totală de ... lei reprezentând achizitia de articole industriale și de îmbrăcăminte de la un număr de 4 societăți comerciale, după cum urmează:

Conform bazelor de date ANAF și controalelor efectuate de inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Regionale Antifrauda 5 Deva, s-au constatat următoarele:

- in perioada in care SC XSRL declara achizitii de bunuri de la SC ...SRL, aceasta a depus deconturile de TVA prin care declara o TVA colectata in suma de ... lei.

- conform Declaratiilor cod 394 depuse de SC Keju SRL, livrarile pentru care a fost colectata TVA in suma de ... lei, au fost efectuate integral catre SC SRL.

- In perioada 2013 —2015, SC ...SRL nu a declarat achizitii de bunuri din tara, nu a efectuat achizitii intracomunitare sau importuri de bunuri.

- administratorul SC ... SRL , d-nul ..., declara ca i-a fost furata identitatea și ca are cunostinta ca circula facturi cu datele firmei sale fiind verificat in acest sens, astfel că, neputând fi confirmate achizițiile de bunuri efectuate de SC ... SRL (fosta SC ... SRL), se poate concluziona ca nici livrarile de bunuri catre SC XSRL nu puteau fi efectuate.

- facturile ce poarta insemnele SC ... SRL inregistrate in evidenta contabila a SC XSRL nu corespund plajei de numere utilizata de societate.

1.3. Cu privire la relatia comerciala a SC XSRL cu societati declarate inactive

In perioada septembrie 2015 — noiembrie 2015, SC XSRL a inregistrat in evidenta contabila si a declarat organului fiscal teritorial achizitii de marfa (articole de imbracaminte si industriale) efectuate de la SC SRL Bucuresti, in baza a 3 facturi in suma de ... lei.

Conform bazelor de date ANAF, despre SC ... SRL se cunosc urmatoarele:

- de la infiintare si pana in prezent, societatea a depus o singura declaratie 300 "Decont de taxa pe valoare adaugata" aferenta lunii septembrie 2009 prin care declara achizitii in suma de ... lei cu o TVA aferenta in suma de ...lei;

- activitatea principala o reprezintă Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi , cod CAEN 4671;

- societatea a fost declarata contribuabil inactiv incepand cu data de 14.05.2014 de catre organele de inspectie fiscala;

- conform vectorului fiscal, contribuabilul a fost inregistrat ca platitor de TVA in perioada 05.07.2013 — 14.05.2014.

Din analiza datelor cuprinse in baza de date ANAF, a documentelor puse la dispozitie, a informatiilor primite, rezulta ca facturile in baza cărora SC XSRL a inregistrat in evidenta financiar-contabila achizițiile de bunuri, nu reflecta operatiuni reale, deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrarilor de catre furnizori, astfel ca acestea nu au calitatea de document justificativ pentru inregistrarea in evidenta contabila și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

In conformitate cu prevederile legale invocate, pentru perioada ianuarie 2015 — septembrie 2016, organele de inspectie fiscala au majorat

masa profitului impozabil cu suma de ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de bunuri de la furnizori care nu au desfasurat relatii comerciale cu SC XSRL si furnizori declarati ca si inactivi si au calculat impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

2.Cu privire la TVA

Perioada verificată: iulie 2015 - noiembrie 2016.

Urmare a celor mentionate la capitolul privind Impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila la TVA cu suma de ... lei stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de ... lei , ca urmare a tranzactiilor derulate de SC XSRL in perioada iunie 2015 - noiembrie 2016 cu urmatoarele societati: ...

Pentru luna noiembrie 2016, s-au constatat urmatoarele:

- TVA colectata ... lei
- TVA dedusa ... lei
- TVA de recuperat ... lei

Astfel, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar este in suma de ... lei.

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

Societatea XSRL - în insolvență are sediul în municipiul Deva, ..., jud.Hunedoara, CUI ..., J20/..., reprezentată legal prin SPRL ... în calitate de administrator judiciar provizoriu, cu sediul in București, ...

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspecția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Sesizarea penală nr. ...împotriva dlui. ... în calitate de administrator al Societății XS.R.L. - în insolvență .

Prin Încheierea penală nr. ... a Tribunalului Hunedoara pronunțată în Dosarul nr. ..., definitivă, s-a respins plângerea AJFP Hunedoara împotriva Ordonanței de clasare nr.... din data de ... a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara și a Ordonanței nr.... a Prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, din care cităm:

„...s-a stabilit cu certitudine că SC XSRL a înregistrat achiziții reale de mărfuri, acestea au fost puse efectiv în circuitul comercial, veniturile au fost fiscalizate și, în esență, nu există dovezi ale unui comportament evazionist în sensul legii penale.

Chiar dacă achizițiile înregistrate de SC XSRL de la cele 21 societati comerciale nu au fost declarate de societățile furnizoare ca și livrări în declarațiile 394 și nici prin deconturile de TVA, atât ca bază impozabilă cât și ca TVA colectată, nu este suficient pentru a se concluziona că bunurile

nu au existat faptic sau că SC XSRL nu a desfășurat în fapt activitate de comercializare produse de îmbrăcăminte și încălțăminte.

Din raportul de constatare întocmit de specialiștii antifraudă a reieșit că SC XSRL este contribuabil activ, achiziționează mărfuri de la diverși furnizori, conduce evidența financiar-contabilă prin firmă specializată, înregistrează în evidența contabilă operațiunile efectuate și depune la organul fiscal teritorial declarațiile fiscale. S-a concluzionat că mărfurile au existat faptic, acestea fiind achiziționate de pe piața neagră, (importuri China nedeclarate etc).

Totodată, s-a reținut că mărfurile înscrise în facturile de achiziție de la societățile menționate se regăsesc în vânzările/ieșirile de mărfuri ale SC XSRL, acestea fiind recepționate, stabilit adaosul comercial și ulterior vândute cu amănuntul către populație și, într-o proporție mai mică, către alte persoane juridice cu factură. Societatea are costuri cu achiziția mărfurilor pe care le înregistrează în evidențele contabile și le scade ca și cheltuieli cu vânzarea acestora prin magazinele proprii, ocazie cu care înregistrează și veniturile realizate.

Având în vedere că marfa a existat în fapt, că operațiunile comerciale nu au fost fictive, iar intimatul nu avea potrivit Directivei nr.2006/112/CE a Consiliului Europei obligația de a se asigura că furnizorul și-a îndeplinit obligațiile fiscale ... fapta de evaziune fiscală nu e prevăzută de legea penală, fiind incident cazul de clasare prev. de art. 16 lit. b teza I-a Cod procedură penală”.

Așa cum se poate sintetiza din concluziile instanței, anterior citate, faptul ca societățile furnizoare de bunuri nu au declarat în declarațiile 394 și nici prin deconturile de TVA, atât ca bază impozabilă cât și ca TVA colectată, livrările către petentă, 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, fiind achiziționate de pe piața neagră (importuri China nedeclarate etc), au fost înregistrate în contabilitatea petentei, s-au depus declarațiile fiscale prevăzute de legea fiscală, au fost vândute cu amănuntul către populație și, într-o proporție mai mică, către alte persoane juridice cu factură 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

1.1 Cu privire la societățile comerciale care au confirmat și cu societățile comerciale care nu au confirmat că nu au avut relații comerciale cu societatea XSRL

În fapt, în perioada 2015-2016, societatea XSRL Deva, înregistrează în evidența contabilă un număr de 166 facturi în sumă totală de ... lei reprezentând achiziția de articole încălțăminte și îmbrăcăminte de la un număr de 20 societăți comerciale, după cum urmează: ...

Urmare solicitărilor scrise transmise de organele de inspecție fiscală în vederea confirmării relațiilor comerciale cu societatea XSRL, un număr de 16 societăți au răspuns organelor fiscale că nu au desfășurat activități comerciale cu SC XSRL, nu au semnat contracte și nu au emis facturi către aceasta entitate, unele din aceste societăți având alt obiect de activitate decât cel de comercializare articole de îmbrăcăminte și încălțăminte (exemplu, societatea ... SRL desfășoară activități de calcul salarial, administrare de personal, selecție și recrutare, consiliere în domeniul relațiilor de muncă și fiscalitate salarială), iar conform bazelor de date ANAF și controalelor efectuate de inspectorii antifrauda din cadrul Direcției Regionale Antifrauda 5 Deva, pentru un număr de 4 societăți comerciale ... s-a constatat că :

- societatea ...SRL a depus deconturi de TVA prin care declară o TVA colectată în sumă de ... lei, aferentă livrărilor efectuate integral către SC ... SRL, nu a declarat achiziții de bunuri din țară, nu a efectuat achiziții intracomunitare sau importuri de bunuri;

- administratorul SC ... SRL declară că are cunoștință că circulă facturi cu datele firmei sale;

- facturile ce poartă însemnele SC ... SRL nu corespund plajei de numere utilizată de această societate.

Prin contestațiile formulate pentru petenta , se susține că :

- s-au înregistrat achizițiile de mărfuri în evidența contabilă, au fost întocmite declarațiile fiscale privind achizițiile efectuate, respectiv Decl. 300 și 394 ;

- mărfurile achiziționate sunt specifice profilului de activitate al societății;

- au fost livrate către beneficiari, prin magazinul aparținând societății, fiind înregistrate venituri;

- au fost întocmite și depuse declarațiile fiscale și situații financiare anuale;

- comportamentele fiscale ale furnizorilor nu aveau cum să fie cunoscute de societatea petentă;

- realitatea achizițiilor a fost dovedită cu facturi fiscale, note de recepție, fișe de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere, din care rezultă că marfa achiziționată a intrat efectiv în gestiunea societății.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la nivelul anului 2015 și preluate în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal la art.319 alin.(20), pentru anul 2016:

“ Art.155 Facturarea

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform [art. 153](#), precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. d);*
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;*
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);*
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a);*
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la [art. 153](#) sau [art. 1531](#), al cumpărătorului, în cazul aplicării [art. 126](#) alin. (4) lit. b);*
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 1251](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile “scutit cu drept de deducere”, “scutit fără drept de deducere”, “neimpozabilă în România” sau, după caz, “neinclus în baza de impozitare”; »

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea “taxare inversă” pentru operațiunile prevăzute la [art. 160](#);

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la [art. 1521](#) ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la [art. 1522](#) sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așa după cum se poate observa, factura trebuie să conțină **în mod obligatoriu**, conform textului de lege, anumite informații fără de care operațiunea economică care se reflectă în acest document nu este identificabilă și verificabilă, iar factura nu are caracter de document justificativ.

În speță este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în soluționarea unui 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 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 recurenței 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

prevazute in 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 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 16 furnizori dintre care, o parte nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu societatea XSRL, 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 obligațiile legale referitoare la declararea și impunerea veniturilor realizate.

Deși prin contestațiile formulate pentru petentă se face trimitere la concluziile din Referatul cu propunere de clasare în dosar nr. . al IPJ HUNEDOARA, facem precizarea că dosarul penal cu numărul de mai sus a fost înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara la data de ..., ca urmare a plângerii penale nr. ... înaintată de AJFP Hunedoara-Inspecția Fiscală organelor de cercetare penală în vederea efectuării de cercetări privind aspectele sesizate în Decizia de impunere nr.... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara.

Se reține astfel că, invocarea acestui act emis în procedura de cercetare penală nu are legătură cu obiectul prezentei contestații, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.

1.2 *Cu privire la relația comercială a societății XSRL cu societatea ... SRL , declarată inactivă*

În fapt, în perioada septembrie 2015 — noiembrie 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă 3 facturi in suma de ... lei reprezentând achiziții de marfă de la societatea ... SRL , societate declarată contribuabil inactiv începând cu data de 14.05.2014, conform deciziei nr.... emisă de AJFP Satu Mare și care a depus o singură declarație 300 "Decont de taxa pe valoare adaugata" aferentă lunii septembrie 2009 prin care declară achiziții în sumă de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei.

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 aliniatul de mai sus.

Potrivit mențiunilor înscrise în Decizia 2720/2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție:

„... 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 relevanță juridică întrucât, verificarea furnizorilor este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF - Informații Publice - Informații privind agenții economici - Registrul contribuabili.

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 nedeplinirea 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.

În considerarea celor prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile aferente achizițiilor de mărfuri de la furnizori care nu au desfășurat relații comerciale cu petenta, precum și de la furnizori inactivi, întrucât documentele înregistrate în contabilitatea petentei purtând datele de identificare a societăților respective, nu au calitatea de document justificativ, potrivit normelor legale.

Pe cale de consecință, pentru anul 2015 masa profitului impozabil a fost majorată cu suma de ... lei reprezentând achiziții de la furnizori care nu au desfășurat relații comerciale cu petenta, precum și de la furnizori inactivi, fiind determinat suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

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 societatea ... SRL, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie, cu atât mai mult cu cât relațiile comerciale cu această societate s-au derulat ulterior declarării ca societate inactivă. 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 activi care își îndeplinesc toate obligațiile legale referitoare la declararea și impunerea veniturilor realizate.

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 vor respinge ca neîntemeiate contestațiile formulate 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 contestațiile formulate pentru petentă, se susține că:

- a respectat prevederile art. 146 alin. (1) din Codul fiscal referitoare la condițiile pe care trebuie îndeplinite pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere a TVA;

- regulile în materie de TVA, reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în

corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de CJUE, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern;

- potrivit jurisprudenței C.J.U.E., respectiv Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (Mahageben și David), dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual;

- toată marfa achiziționată de la furnizori a intrat în gestiunea societății și a fost folosită în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acesteia către clienți.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce urmează a fi citate, preluate și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu altă numerotare a articolelor:

"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 detină 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, că nu avea posibilitatea verificării comportamentului fiscal al furnizorilor, precum și jurisprudența europeană (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David și cazul

Campsă Estacios de Servicio SA1) din care reține că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual, precum și faptul că TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice introduse de către autoritățile fiscale, 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.***

- 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.
- 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.

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, ținând 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 persoana 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 nu poate fi făcută responsabilă pentru comportamentul fiscal al partenerilor de tranzacții, 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, datele cu privire la valabilitatea înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil, la modul de conformare în ceea ce privește depunerea declarațiilor fiscale și a situațiilor financiare anuale reprezintă informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a Ministerului Finanțelor Publice, 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.(1[^]1) și (1[^]3) de la data prevăzută la art.153 alin.(9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art.11 alin.(1[^]2) și alin.(1[^]4) 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.

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 economice 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 recurenței 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 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 obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

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 vor respinge ca neîntemeiate contestațiile formulate pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

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

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiate, a contestațiilor formulate de administratorul judiciar provizoriu S.P.R.L. ... și de administratorul special dl. ...un pentru Societatea XSRL - în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... privind suma totală de 90.744 lei reprezentând:

- impozit profit: ...lei;
- TVA: ... lei;

2. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea XSRL - în insolvență , cu sediul în municipiul Deva, ...;
- SPRL ..., cu sediul în București, ...
- DGRFP Timișoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie 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