

**DECIZIA nr. 4199 din 2018**  
privind soluționarea contestației depusă de  
**P.F.A. X din ...**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub  
nr. .../...**2015** și reînregistrată la  
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...**2018**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra solicitării reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de P.F.A. X din ..., cu sediul în ..., înregistrată la ORC sub nr. ..., având C.U.I. ..., reprezentată legal prin dl. X, având C.N.P. ....

Contestația a fost depusă de P.F.A. X la A.J.F.P. Hunedoara înregistrată sub nr. .../...2015 respectiv la A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2015.

Contestația a fost formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;
- ... lei - penalități de întârziere aferente CASS.

- **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**Inițial**, întrucât organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au întocmit și transmis Plângerea penală nr..../...2015, împreună cu Procesul verbal nr. .../...2015 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2015 care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. .../...2015, respectiv nr. .../...2015

contestate, Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, privind constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.a) - c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. .../.../...2016 privind soluționarea contestației formulate de P.F.A. X din ... înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2015, emisă de D.G.R.F.P. Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații, s-a decis:

„ Suspendarea soluționării contestației formulate împotriva:

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;
- ... lei - penalități de întârziere aferente CASS.

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

*soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.”*

Astfel, prin adresa nr..../...2018 a Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice Juridic din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr..../...2018, organul fiscal a sesizat organul de soluționare competent referitor la solicitarea reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de P.F.A. X din ....

Având în vedere adresa de mai sus, D.G.R.F.P. Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 2, prin adresa nr. .../...2018, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct.3.4 și pct.10.2 din OPANAF nr. 3741/2015:

**“3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației,**

având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării.”

**“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.**

*Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”*

a solicitat A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală să completeze referatul cu propuneri de soluționare cu precizarea dacă Ordonanța de clasare din data de ...2017 din Dosar nr. .../.../...2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara reprezintă încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de petenta P.F.A. X din ... a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../.../...2016 a D.G.R.F.P. Timișoara, precum și precizarea privind starea juridică a PFA, la data reluării procedurii de soluționare a contestației.

A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală a răspuns prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, în sensul că soluția de clasare a cauzei privind pe X din ... este definitivă, așa cum rezultă din adresa nr. .../...2018 a Serviciului Juridic din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, precizând și faptul că la data de 10.07.2018, conform bazei de date a ANAF contribuabilul este în funcțiune.

În concluzie, având în vedere că Rechizitoriul din 30.10.2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a rămas definitivă, prin Încheierea penală nr. .../.../...2016 din data de 27.04.2016 pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția Penală în Dosarul nr. .../.../...2015, se reține că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulată de P.F.A. X a încetat definitiv, în consecință, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va relua procedura de soluționare a contestației formulată de P.F.A. X.

**Referitor la depunerea în termen a contestației**, aceasta a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Deciziile de impunere nr. .../...2015, respectiv nr. .../...2015 au fost comunicate în data de 29.10.2015, conform celor menționate de petentă pe adresa nr. .../ fără

dată, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. .../...2015.

**Referitor la semnarea contestației**, aceasta a fost semnată de dl. X în calitate de reprezentant legal pentru P.F.A. X, contestația purtând și ștampila petentei, fiind respectate astfel și prevederile art.206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**De asemenea**, având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare;*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”*,

contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune, respectiv potrivit prevederilor:

- Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând astfel că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.206, art.207 și art.214 alin.(3) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 10.9. din Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, este legal investită să soluționeze contestația formulată de P.F.A. X din ....

**I. Prin contestația formulată, P.F.A. X din ... invocă următoarele:**

Petenta solicită anularea actelor administrative ca netemeinice și nelegale, precum și exonerarea de la plata a sumelor cuprinse în:

- Decizia de impunere nr..../...2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei.

- Decizia de impunere nr..../...2015 pentru impozit pe venit pentru anul 2013 în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, impozit pe venit pentru anul 2014 în sumă de ... lei, CASS în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de

întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei.

### **I.1. Cu privire la TVA aferent perioadei 12.12.2013 - 30.06.2015.**

Contestatoarea arată că, caracteristicile și principiile care stau la baza TVA, respectiv mecanismul de determinare a TVA în România, ca în majoritatea țărilor Uniunii Europene, este indirect. Astfel, mai întâi se determină TVA colectată aferentă vânzărilor și TVA deductibilă aferentă cumpărărilor, pe baza de documente justificative. Apoi se determină TVA de plată, sau TVA de recuperat.

Rolul persoanei impozabile înregistrată în scopuri de TVA se reduce în final la acela de a percepe TVA în contul Ministerului Finanțelor Publice, deoarece acest mecanism presupune impunerea și colectarea TVA de la clienții săi, urmată de virare a taxei datorate la Ministerul Finanțelor Publice.

Obligația Agenției Naționale de Administrare Fiscală este aceea de a controla în ce măsură persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, dar și alte persoane din regimul intracomunitar își respectă obligația fundamentală de a colecta și plăti TVA sau prevederi secundare ce le revin în baza prevederilor menționate în cadrul Titlului VI din Codul fiscal.

În arhitectura construcției decontului de TVA se evidențiază ca prim ordin de mărime colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă operațiunilor de vânzare, iar în partea a doua a decontului de TVA este evidențiată deducerea taxei pe valoarea adăugată și de aici a dreptului de deducere ce rezultă din achizițiile efectuate.

Orice interpretare în afara acestei structuri ordonate din chiar decontul de TVA făcută de orice persoană și aici intră și organele de inspecție fiscală este în contra normei de drept și în special a normei de drept fiscale.

Contestatoarea arată că organele de control fiscal nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate, aceste fapte fiind motivate de faptul că societățile furnizoare au declarat că nu au avut relații comerciale cu P.F.A. X, nu au fost plătitoare de TVA și că au fost declarate inactive.

Privind pe P.F.A. X, în actul de control nu se face nici o mențiune cum că mărfurile achiziționate nu sunt aferente activității persoanei fizice autorizate, rezultă că mărfurile achiziționate, există, sunt necesare activității, au fost utilizate și au generat venituri care au generat obligații fiscale de natura TVA, impozit pe venit și alte obligații sociale.

În concluzie, susține că din analiza facturilor, rezultă că mărfurile achiziționate au fost achitate de către P.F.A. X, au fost recepționate de către acesta, deci este probată realitatea bunurilor achiziționate.

Aceste bunuri au fost necesare desfășurării activității, și prin utilizarea lor au generat venituri, și pe cale de consecință au determinat obligații fiscale de natura TVA, impozit pe venit și alte obligații, care în totalitatea lor au fost declarate și achitate la termenele stabilite.

Inspecția fiscală privind TVA colectată, a constatat că P.F.A. X a întocmit jurnalele de vânzări, pe baza de documente justificative (conf. PV nr. .../...2015, pag.12), și nu au fost constatate diferențe suplimentare privind TVA.

Deci contribuabilul, a avut un comportament fiscal corect, față de întocmirea, declararea obligațiilor fiscale de orice natură și achitarea acestora așa cum au fost declarate, petenta invocând art.145 din Codul fiscal.

În fapt, în Codul fiscal al României, Editura Universul juridic, autor Emilian Duca, cu privire la comentariul al art.145 din Codul fiscal, următoarele: Alin.1 al art.145 stabilește ca dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoare adăugată devine exigibilă (se înțelege că este vorba de exigibilitatea care ia naștere la FURNIZOR).

Aceasta prevedere ilustrează principiul comunitar al neutralității care guvernează reglementarea taxei pe valoarea adăugată.

În doctrina se arată că acest principiu a fost încălcat adesea de autoritățile fiscale din România, în special când se pune problema rambursărilor de TVA (A. Opre, Neutralitatea fiscală în materie de TVA, MFI nr.5/2009, Wolters Kluver).

În drept, referitor la prevederile legale din Ordinul ANAF nr. 702/2007 publicat în M. Of. nr. 376/4 iulie 200, petenta invocă art.1 și pct. 3 din Anexa nr.3 privind „Procedura de gestiune a formularului 394.

În fapt, organele de control fiscal teritoriale aveau obligația legală de a comunica situațiile de neconformitate rezultate din prelucrarea datelor din Declarația 394, în conformitate cu art.3.2 din ordin și de a face notificări prevăzute la art. 3.3 din același act normativ și pe cale de consecință de a lua măsurile conforme cu legea fiscală de a comunica către societățile comerciale asupra acestor situații.

Aplicarea unitară a normelor legale este obligatorie nu numai pentru contribuabili persoane fizice sau juridice, dar și în aceeași măsură și pentru autoritatea fiscală, cu consecințele legale ce decurg din aceasta.

Petenta **cu privire la aplicarea Hotărârilor Curții Europene de Justiție**, invocă Decizia de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estacios de Servicio SA, Hotărârea CEJ în cazul C-354/03, c-355/03 și C-484/03, din data de 12.01.2006, Hotărârea CEJ din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14.

Petenta **cu privire la aplicarea Hotărârilor instanțelor naționale** invocă Decizia penală nr..../.../...2015 din 19 februarie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr..../.../...2013, Decizia nr.2039/2015 din 08 iunie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 5012/97/2013.

Petenta ca și **concluzii privind TVA** invocă următoarele:

I se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate chiar dacă factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare,

drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor, și că utilizarea de furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existent raportului comercial și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală.

Principiul neutralității TVA-ului al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun deducerea taxei pe valoare adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă cerințe de formă nu au fost respectate, și nu s-a probat fără dubiu că inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale.

## **I.2. Cu privire la Impozitul pe venit și CASS stabilite pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2014;**

Prin nerecunoașterea de către organul de inspecție fiscală a facturilor primite de la furnizori, pentru motivele arătate la pct.1, s-a procedat la recalcularea veniturilor impozabile, generate de nerecunoașterea costului de achiziție, în condițiile în care aceste costuri au generat venituri și obligații fiscale concomitente.

Petenta **cu privire la prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal**, invocă art. 21 (1), în sensul în care cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare (pct. 22 al titlului II din H.G. nr. 44/2004, în aplicarea art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, abrogat de la 3 august 2010 prin art. I lit. B pct. 3 din H.G. nr.791/2010).

Contestatoarea arată că dacă aceste bunuri au fost necesare desfășurării activității, și prin utilizarea lor au generat venituri, și pe cale de consecință au determinat obligații fiscale de natura impozitului pe venit și alte obligații, care în totalitatea lor au fost declarate și achitate la termenele stabilite, iar inspecția fiscală privind TVA colectată, a constatat ca P.F.A. X a întocmit jurnalele de vânzări, pe baza de documente justificative (conf PV nr. .../...2015, pag. 12), rezultă că și elementele de cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, procedura de recalculare a veniturilor impozabile nu are baza legală, și de aici inclusiv recalcularea CASS nu are baza legală.

Petenta ca și **concluzii privind Impozitul pe venit și CASS** invocă următoarele:

Dacă aceste bunuri au fost necesare desfășurării activității, și prin utilizarea lor au generat venituri, pe cale de consecință au determinat obligații fiscale de natura impozitului pe venit și alte obligații, rezultă că și elementele de cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, contestatoarea arată că procedura de recalculare a veniturilor impozabile nu are bază legală, și de aici inclusiv recalcularea CASS nu are bază legală.

Față de aspecte prezentate, P.F.A. X solicită a se constata nelegalitatea și netemeinicia actului administrativ atacat și pe cale de consecință admiterea contestației, anularea actelor administrative ca fiind nelegale și neîntemeiate, precum și exonerarea de la plata sumelor cuprinse în Decizia de impunere nr..../...2015, Decizia de impunere nr..../...2015 întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecția Fiscală Persoane Fizice.

**II. Prin Decizia de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...2015, respectiv **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...2015, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, s-au constatat următoarele:

**II.1. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de **... lei** reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;
- ... lei - penalități de întârziere aferente CASS.

**II.1.1. Referitor la suma de 24.264 lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

### **Pentru anul 2013**

În urma verificării actelor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, aferent perioadei 01.01.2013 - 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:



În perioada 01.01.2013 - 12.12.2013 (anterior înregistrării în scop de TVA), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... de facturi, în valoare totală de ... lei inclusiv TVA, centralizate de către echipa de inspecție fiscală în anexa nr.1.

În perioada 12.12.2013 - 31.12.2013 (după înregistrarea în scop de TVA), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de 18 de facturi, în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... și TVA aferentă în sumă de ... lei, centralizate de către echipa de inspecție fiscală în anexa nr.1.

Cu privire la facturile menționate anterior și înregistrate de P.F.A. X în evidența contabilă, organele de inspecție au precizat că respectivele societăți comerciale, având calitatea de furnizori ai X PFA, nu au recunoscut tranzacțiile cu acesta, precum și faptul că unele societăți comerciale erau declarate inactive.

Organele de inspecție fiscală au precizat că au fost încălcate prevederile: art.11 alin.(1), art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul ANAF nr.575/2006 privind stabilirea și declararea contribuabililor inactivi. Consecința fiscală constă în stabilirea de către organul de control a unui **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.**

Aferent impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat **majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei**, în conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003 republicată, cu completările și modificările ulterioare.

#### **Pentru anul 2014**

Din verificarea efectuată s-a constatat că veniturile declarate și înregistrate în Registrul jurnalul de încasări și plăți sunt în sumă de ... lei. Contribuabilul a înregistrat în evidența financiar contabilă cheltuieli în valoare de ... lei, compuse din achiziție materii prime (vopsele), utilități, telefonie, consumabile, salarii, etc.

În urma verificării actelor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, aferent perioadei 01.01.2014 - 31.12.2014, au rezultat că în data de 03.12.2014 P.F.A. X a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr...., în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, având trecut la furnizor R... T... SRL ..., reprezentând contravaloare "degresant". Conform adresei nr..../...2015, administratorul societății, respectiv dl. R..., declară că societatea R... T... SRL ... „nu a avut relații economice și nu a colaborat cu X PFA”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile aferente facturii în sumă de ... lei, valoare fără TVA, stabilind o diferență de **impozit pe venit net anual în puls în sumă de ... lei.**

#### **II.1.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;
- ... lei - penalități de întârziere aferente CASS.

În urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat faptul că pentru perioada verificată, dl. X, CNP ..., datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetului Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate.

Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată este stabilită în conformitate cu prevederile art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 95/2006, coroborat cu Ordinul 617/2007, emis de CNAS, art.8 alin.(2) și (3), art.7 alin.(1) lit.a) și art.296<sup>22</sup> alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

În urma verificării prin sondaj a documentelor financiar – contabile, organele de inspecție fiscală, au stabilit diferențe privind veniturile anuale impozabile, astfel că, aferent acestor diferențe, contribuabilul datorează CASS individuală suplimentară de plată, aferent perioadei 2013 – 2014 în sumă de ... lei.

Pentru neachitarea în termen legal a CASS stabilita suplimentar, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 republicata, s-au calculat accesorii reprezentând majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei.

**II.2. Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

În urma verificărilor efectuate, față de TVA deductibilă, în sumă de ... lei, înregistrată de contribuabil în evidența financiar contabilă și declarată organului fiscal prin deconturile de TVA pe perioada verificată, organele de control au diminuat TVA cu drept de deducere cu suma de ... lei, rezultând o TVA deductibilă aferentă perioadei 12.12.2013 -30.06.2015 în valoarea de ... lei, după cum urmează:

- în Decontului de TVA cod 300 aferent perioadei 01.04.2015-30.06.2015, **contribuabilul a preluat eronat sumele din jurnalul de cumpărări, rezultând o diferență suplimentară de ... lei.**

- din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, în perioada 12.12.2013 - 30.06.2015, organele de control au

constatat înregistrarea în evidența contabilă a unui număr de 19 de facturi, în valoare totală de ... lei, din care TVA deductibilă în sumă de ... lei.

Cu privire la facturile înregistrate de P.F.A. X în evidența contabilă, respectiv în jurnalele de cumpărări, organele de inspecție fiscală precizează că respectivele societăți comerciale, având calitatea de furnizori ai X PFA, nu au recunoscut tranzacțiile cu acesta, nu erau plătitoare de TVA, precum și faptului că unele societăți comerciale erau declarate inactice.

Astfel, în perioada 12.11.2012 (data înființării) – 30.06.2015, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de 30 de facturi, în valoare de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Menționăm că, în perioada 12.11.2012 – 12.12.2013 (anterior înregistrării în scop TVA), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... de facturi, în valoare de ... lei, inclusiv TVA, iar în perioada 12.12.2013 – 30.06.2015 (după înregistrarea în scop TVA), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de 19 de facturi, în valoare de ... lei, din care TVA aferentă în sumă de ... lei, centralizate de către echipa de inspecție fiscală în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, stabilind o TVA suplimentară de ... lei.

Astfel, având în vedere constatările de mai sus, în urma inspecției fiscale, față de TVA deductibilă evidențiată de contribuabil în evidența contabilă și declarată organului fiscal prin deconturile de TVA pe perioada verificată, organele de control **nu au acordat drept de deducere a TVA deductibilă în sumă de ... lei.**

Pentru **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei**, organele de inspecție fiscală au calculat **majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități în sumă de ... lei**, potrivit art.119, 120 și 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**P.F.A. X din ...**, cu sediul în ..., înregistrată la ORC sub nr. ..., având C.U.I. ..., reprezentată legal prin dl. X, având C.N.P. ..., are obiect de activitate cu cod CAEN ... „...”.

**III.1. Referitor contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care**

desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;

... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;

... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;

... lei - penalități de întârziere aferente CASS,

cauza supusă soluționării este dacă petenta mai datorează obligațiile fiscale principale și accesorii în sumă de ... lei, în condițiile în care, ținând cont de cele constatate prin Ordonanța de clasare pronunțată în data de ...2017 în Dosar nr. .../.../...2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, rămasă definitivă, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecția Fiscală, în calitate sa de organ fiscal de administrare a activității de stabilirea și controlul creanțelor fiscale au propus admiterea contestației pentru suma de ... lei.

În fapt, în perioada verificată, anii 2012, 2013 și 2014, pentru impozitul pe venit și CASS individuală, organele de inspecție fiscală au constatat că P.F.A. X a înregistrat în evidența contabilă documente emise de mai multe societăți care, în fapt nu sunt reale și nu întrunesc criteriile pentru a deveni documente justificative, fapt care a dus la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe venit și implicit a CASS individuală, iar prin Decizia de impunere nr. .../...2015, contestată, **organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală** au stabilit un impozit pe venit pentru anul 2013 în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, impozit pe venit pentru anul 2014 în sumă de ... lei, CASS în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei.

A.J.F.P. Hunedoara au întocmit și transmis Plângerea penală nr..../...2015, împreună cu Procesul verbal nr. .../...2015 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2015 și nr. .../...2015, Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, privind constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.a) - c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pentru un prejudiciu de ... lei, astfel:

... lei - taxa pe valoarea adăugată;

... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;

... lei - penalități de întârziere aferente TVA;

... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;

- ... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;
- ... lei - penalități de întârziere aferente CASS,

Prin Ordonanța de clasare pronunțată în data de ...2017 în Dosar nr. .../.../...2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, rămasă definitivă, s-au reținut următoarele:

*“Prin Ordonanța procurorului din data de ...2016 s-a dispus efectuarea unei constatări tehnico-științifice de către inspectorii antifraudă detașați la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara prin înregistrarea în evidențele contabile ale P.F.A. X a achizițiilor fictive de bunuri, în perioada noiembrie 2012 – iunie 2015.*

*Prin raportul de constatare întocmit, în perioada 12.12.2013 – 30.06.2015, P.F.A. X a înregistrat în evidența financiar contabilă, în baza a 30 de facturi, achiziții de bunuri, constând în vopsea, tablă decapată, pistol de vopsit în câmp electrostatic, mobilier birou, filtru cabină vopsire, ulei compresor, degresant, diuze, furtunuri, hidroizolație, etc, de la societăți comerciale cu sediul pe teritoriu național, menționate în facturile fiscale înregistrate de inculpat în evidențele contabile, după cum urmează: (...)*

*Conform aceluiași raport de constatare, bunurile achiziționate de P.F.A. X sunt din alte surse, respectiv de pe “piața neagră” sau constituie achiziții intracomunitare. Mai mult, inspectorul antifraudă a reținut că aceste materiale sunt folosite de către reprezentantul P.F.A. în procesul de producție, respectiv în prestarea de servicii către clienți, iar veniturile obținute astfel au fost înregistrate și declarate organelor fiscale. Concluzionând, inspectorul antifraudă a arătat că **prejudiciul creat bugetului de stat constată în deducerea fără drept a TVA, în valoare totală de ... lei, în condițiile în care furnizorii P.F.A. X nu și-au înregistrat și declarat livrările, respectiv obligațiile de plată către bugetul de stat – TVA colectată, încălcându-se astfel prevederile Codului fiscal.**”*

De asemenea, prin Ordonanța de clasare, în ceea ce privește prejudiciul constatat în actul de inculpare, s-a reținut și faptul că:

*“C... G... a arătat că, urmare controlului efectuat de organele fiscale în anul 2015, la solicitarea inculpatului a fost aprobat un grafic de eşalonare a plăților datorate bugetul de stat consolidat. În contextul graficului de eşalonare, inculpatul a declarat că a achitat până în prezent cca.80% din debitul datorat, plătind lunar din debitul datorat, conform graficului de eşalonare.*

*La data de 05.04.2017, inculpatul a depus la dosarul cauzei adresa nr..../...2017, emisă de AJFP Hunedoara, care face dovada faptului că, în perioada 27.04.2016 - 31.03.2017, inculpatul a efectuat plăți conform graficelor de eşalonare, în sumă de ... lei.”*

Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prin Ordonanța de clasare, în drept, a reținut următoarele:

*“Acuzația adusă inculpatului vizează săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 al. 1 lit c din Legea 241/2005, comisă în formă continuată, constând în aceea că inculpatul, în calitate de reprezentant al P.F.A. X, în perioada noiembrie 2012 - iunie 2015, a înregistrat în evidențele contabile achiziții de bunuri, în baza unui număr de 30 de facturi fiscale, de la 25 de societăți comerciale, societăți, care erau declarate inactive, nu erau înregistrate ca plătitoare de TVA și nu au recunoscut relațiile comerciale cu P.F.A. X, **cauzând un prejudiciu în sumă de ... lei.***

*Analizând materialul probator administrat în cauză **se constată că inculpatul în mod real a achiziționat marfa menționată în cele 30 de facturi**, pe care a înregistrat-o în contabilitate. Această stare de fapt rezidă deopotrivă din raportul de constatare financiar-contabilă, dar și din declarația inculpatului. O altă împrejurare de netăgăduit este aceea că marfa nu a fost livrată în mod real de societățile înscrise pe facturile înregistrate de inculpat.*

*Cu privire la această stare de fapt, se constată că inculpatul, după ce s-a prevalat de dreptul la tăcere în fața organului de cercetare penală, a oferit explicații pertinente privind menționarea pe facturile primite a altor societăți decât cele furnizoare în realitate. Apărarea sa, în aprecierea Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prezintă relevanță juridică în analiza imputabilității faptei, ca trăsătură generală a ilicitului penal. Astfel, după ce a precizat că operațiunile înregistrate în contabilitate nu sunt fictive, întrucât a cumpărat marfa de la diferiți dealeri și intermediari de la care a primit acte, având convingerea că, față de specificul mărfii, aceasta nu putea face obiect de intermediere pe piața neagră, inculpatul a arătat că, ulterior controlului, a achiziționat marfa direct de la producători. O asemenea apărare învederează, în lipsa altor probe de vinovație, lipsa de imputabilitate a faptei reținute în sarcina inculpatului. Eroarea asupra identității furnizorilor de la care a primit facturile înregistrate în contabilitate înlătură existența factorului intelectual al intenției.*

*Pe de altă parte, infracțiunea prev. de art. 9 al. 1 lit. c din Legea 241/2005 presupune evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. În cauză se constată că marfa a fost în mod real achiziționată. Faptul că raporturile comerciale de aprovizionare nu ar fi fost derulate în mod real cu cele 26 de societăți comerciale, precum și împrejurarea că inculpatul a cunoscut sau nu acest aspect este irelevant sub aspectul determinării existenței laturii obiective a infracțiunii, așa cum a reținut Curtea de Apel Alba Iulia în decizia penală nr..../.../...2015, pronunțată în dosarul penal nr. .../.../...2013. Mai mult, utilizarea de către furnizori a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial în sens de negotium, și nu transformă operațiunea comercială într-una existentă ori nereal. Ceea ce este relevant constă în*

achiziționarea de produse la prețul și în cantitatea stipulată în documentele contabile.

Constatarea tipicității faptei prev. de art. 9 al. 1 lit. c din Legea 241/2005 privește natura operațiunilor comerciale, cu privire la care raportul de constatare financiar-contabilă a reținut că nu sunt fictive și s-au derulat în fapt. Mai mult, având în vedere hotărârea CJUE Halifax - C-255/02, cu incidența, în materia deducerii TVA, singura situație în care trebuie exclus caracterul real al unei operațiuni este acela în care se efectuează tranzacții fictive.”

Pentru aceste considerente, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a apreciat că:

“în cauză sunt incidente dispozițiile art. 16 al. 1 lit. b teza I Cpp (**fapta comisă nu este tipică**), urmând să se dispună față de inculpat o soluție de clasare a cauzei pe acest temei”,

și față de cele expuse, a dispus:

“În temeiul art.315 alin 1 lit b Cpp, cu referire la art.314 lit a Cpp, rap la art. 16 alin1 lit b Cpp (fapta nu este prevăzută de lege), **clasarea cauzei** privindul pe inculpatul X, (...), cercetat **pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală** prev. de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr.241/2005, cu aplicarea prevederilor art. 35 alin.1 din Codul penal.”

De asemenea, învederăm faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, a transmis **COMPLETAREA la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației** formulată de X PERSOANĂ FIZICĂ AUTORIZATĂ, cu privire la aspectele constatate prin Ordonanța de clasare din data de ...2017, pronunțată de Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../.../...2015, privind pe X, reprezentant al X PERSOANĂ FIZICĂ AUTORIZATĂ, reținând următoarele:

“Cu privire la impozitul pe venit și CASS stabilite suplimentar ca urmare a inspecției fiscale **precizăm că, așa cum rezultă din ordonanța de clasare**, precum și din raportul de constatare tehnico-științifică, s-a constatat că materialele, constând în vopsea, tablă decapată, pistol de vopsit în câmp electrostatic, mobilier birou, filtru cabină vopsire, ulei compresor, degresant, diuze, furtunuri, hidroizolație, etc, au fost în mod real achiziționate din alte surse, și au fost folosite în procesul de producție, astfel că, **cheltuiala cu acestea reprezintă o cheltuială deductibilă din punct de vedere al impozitului pe venit.**”,

și au propus:

“1. Admiterea contestației pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei, impozit venit stabilit suplimentar;
- ... lei, majorări/dobânzi întârziere aferente impozit venit stabilit suplimentar;
- ... lei, penalități întârziere aferente impozit venit stabilit suplimentar;
- ... lei, CASS individuală stabilită suplimentar de plată;
- ... lei, majorări/dobânzi întârziere, aferente CASS individuală;
- ... lei, penalități întârziere aferente CASS individuală.”

**În consecință**, având în vedere și propunerea organului fiscal din Completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, anexată la dosarul contestației, în considerarea dispozițiilor **art.30 alin.(1) din Legea nr.207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

*“Art.30 Competența materială și teritorială a organului fiscal central*

*(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art.29 alin.(1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/ plătitorului.”*

coroborate cu prevederile **art.1 pct.2** din același act normativ:

*“Art.1 Definiții:*

*În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)*

*2. administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:(...)*

*b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale; (...),”*

în conformitate cu prevederile **art.216 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune, potrivit căror:

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

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”*

**se va admite contestația formulată de P.F.A. X împotriva Deciziei de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...**2015**, pentru suma totală de **... lei** reprezentând:

**... lei** - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;

**... lei** - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;

**... lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

**... lei** - contribuția de asigurări sociale de sănătate;

**... lei** - dobânzi de întârziere aferente CASS;

**... lei** - penalități de întârziere aferente CASS,

**cu consecința anulării totale a Deciziei de impunere nr. .../...2015.**

**III.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.



Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**III.2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care, din probatoriul administrat atât în cadrul inspecției fiscale, cât și în urmărirea penală, nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în perioada 12.11.2012 (data înființării) – 30.06.2015, P.F.A. X obiect de activitate "...", cod CAEN ... a înregistrat în evidența financiar contabilă, tranzacții economice, respectiv achiziții de bunuri materiale pe baza unor documente fictive, deoarece respectivele societăți comerciale, având calitatea de furnizori ai X PFA, nu au recunoscut tranzacțiile cu acesta, nu erau plătitoare de TVA, precum și a faptului că unele societăți comerciale erau declarate inactice.

Astfel, în perioada 12.11.2012 (data înființării) – 30.06.2015, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de 30 de facturi, în valoare de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Menționăm că, în perioada 12.11.2012 – 12.12.2013 (anterior înregistrării în scop TVA), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de ... de facturi, în valoare de ... lei, inclusiv TVA, iar în perioada 12.12.2013 – 30.06.2015 (după înregistrarea în scop TVA), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de 19 de facturi, în valoare de ... lei, din care TVA aferentă în sumă de ... lei, centralizate de către echipa de inspecție fiscală în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, stabilind o TVA suplimentară de ... lei.

Precizăm că, pe lângă **TVA în sumă de ... lei**, aferentă facturilor fictive înregistrate de contribuabil stabilită de organele de inspecție fiscală, respectiv TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor înregistrate de contribuabil stabilită ca prejudiciu de organele de cercetare penală, organele de inspecție fiscală au mai constatat **TVA suplimentară de plată în suma de ... lei**, reprezentând neconcordanțe între jurnalul de cumpărări și Decontul de TVA cod 300 aferente perioadei 01.04.2015 – 30.06.2015, rezultând astfel o **TVA suplimentară în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei)**.

**În drept**, potrivit prevederilor **art.11 alin.(1), alin.(1<sup>1</sup>) și alin.(1<sup>2</sup>)** 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. (...).*

*(1<sup>1</sup>) Contribuabilii declarați inactivi conform art.78<sup>1</sup> 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<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> 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.*

*(1<sup>3</sup>) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b)-e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.*

*(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b)-e) 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.”, coroborate cu prevederile **art.78<sup>1</sup>** 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<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) 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”.**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.**

De asemenea, conform prevederilor legale, 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.

Totodată, prevederile **art.3** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

**“(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.78<sup>1</sup> alin.(1) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, stipulează:

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

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

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

*(2) Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, datorită declarării inactivității fiscale, au obligația să solicite organului*

*fiscal competent, în cazul reactivării, înregistrarea în scopuri de TVA. Data înregistrării în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data reactivării.”*

**Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.**

**În materia taxei pe valoarea adăugată, 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:**

*“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 urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA 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, respectiv:

*“...(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;** (...)*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;(...)”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19), facturi fiscale emise pe numele său de către **persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.**

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, beneficiarul acestora trebuie să dețină o factură emisă **de către o persoană impozabilă, factura care să conțină obligatoriu informațiile prevăzute de art.155 din**

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Per a contrario, dacă factură fiscală este emisă de o persoană neimpozabilă din punct de vedere al TVA și care nu conține **codul de înregistrare în scopuri de TVA**, beneficiarul bunurilor sau serviciilor facturate nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA și în baza unor facturii fiscale emise de furnizori persoane juridice neînregistrate ca plătitoare de TVA.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că petenta nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în baza unor facturii fiscale emise de furnizori persoane juridice neînregistrate ca plătitoare de TVA.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze un bun care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că privind achizițiile de mărfuri constând în diverse produse, de la cei 30 de furnizori, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, s-a verificat dosarul fiscal al fiecărui furnizor, constatându-se că furnizorii mărfurilor facturate către petentă, fie nu recunoscut tranzacțiile cu petenta, fie au fost declarați inactivi, fie nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA.

Mai mult, prin Ordonanța de clasare, în ceea ce privește prejudiciul constat în actul de inculpare, s-a reținut și faptul că **prejudiciul creat bugetului de stat constată în deducerea fără drept a TVA, în valoare totală de ... lei, în condițiile în care furnizorii P.F.A. X nu și-au înregistrat și declarat livrările, respectiv obligațiile de plată către bugetul de stat – TVA colectată, încălcându-se astfel prevederile Codului fiscal.**

Întrucât facturile de achiziții de la societățile furnizoare, fie nu au calitatea de document justificativ nefiind completate cu toate informațiile cerute de lege, fie nu reflectă conținutul economic al operațiunilor desfășurate, respectiv au *avut ca scop introducerea în procedura de determinare a taxei pe valoarea adăugată de plată pe care P.F.A. X o*

*datora bugetului a unei taxe pe valoarea adăugată pentru care s-a dovedit că nu are corespondent în taxa pe valoarea adăugată colectată, dar care are ca efect diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată datorată de societate, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.*

Se reține că prin includerea în circuitul de aprovizionare a mărfurilor a unor societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu au declarat și nu au plătit la bugetul general consolidat TVA, față de situația de fapt precizată, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la reîncadrarea operațiunilor comerciale în baza prevederilor **art.11 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Conform prevederilor legale de mai sus reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de acesta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

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

În materia TVA, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, se reține că practica judiciară, prin Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind realitatea achizițiilor.

Astfel, se menționează în acest sens o definiție a operațiunilor fictive cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, unde se precizează că, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

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 valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat întrucât furnizorii contestatarei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, nu au recunoscut tranzacțiile și nu au declarat livrări către petentă, au fost declarați contribuabili inactivi, respectiv neînregistrați în scopuri de TVA .

Organul de soluționare a contestației apreciază că P.F.A. X, ca P.F.A. specializată în obiectul său de activitate, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât au existat suspiciuni

cu privire la modul de deducere a TVA aferentă tranzacțiilor efectuate (tranzacții cercetate și de organele de urmărire penală), fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât după efectuarea operațiunilor, furnizorii săi nu recunosc tranzacțiile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate nu probează faptul că **furnizorii P.F.A. X și-au înregistrat și declarat livrările, respectiv obligațiile de plată către bugetul de stat, TVA colectată**, achizițiile din punct de vedere a TVA au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantum datorat.

De asemenea în speță sunt incidente și prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

*“Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care **sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.***

*(2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.***

*(3) **Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”**.*

Trebuie reținut faptul că pentru facturile în cauză, organele de inspecție fiscală au solicitat furnizorilor petentei dacă au derulat tranzacții cu P.F.A. X, în vederea stabilirii modului de înregistrarea a vânzării în contabilitatea societăților furnizoare, în registrele de TVA și deconturile de TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 134 alin. (1) și (2) și art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de exigibilitatea taxei, și întrucât îndeplinirea acesteia nu a putut fi dovedită, pe considerentul că furnizorii nu au recunoscut tranzacțiile și drept urmare nici nu aveau cum să declare obligațiile fiscale generate de emiterea facturilor către contestatoare, precum și livrările pe teritoriul național, astfel **colectarea de către furnizori a TVA la momentul când a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA nu a avut loc și deci nici dreptul de deducere aferent nu a luat naștere.**

Referitor la afirmația P.F.A. X potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, P.F.A. X, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției, și totodată să verifice îndeplinirea tuturor



condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă, având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar.

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

De reținut este faptul că și în situația existenței unor înscrisuri care din punct de vedere formal întrunesc cerințele legale, trebuiau verificate tranzacțiilor încheiate în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, având în vedere circumstanțele cazului supus inspecției fiscale, prin achizițiile efectuate, P.F.A. X a eludat scopul dispozițiilor fiscale care s-ar aplica în mod normal, obținând un avantaj fiscal din aceste tranzacții.

Organul de soluționare a contestației reține că P.F.A. X nu a depus documente și nu a prezentat argumente care să probeze faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat.

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

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

- *denumirea documentului;*
- ***denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***
- *numărul documentului și data întocmirii acestuia; (...)*
- ***alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.***

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

**3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de**

**legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”**

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

Se reține că **prezentarea facturilor în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice inactive, persoane juridice neînregistrate în scopuri de TVA, persoane juridice care nu au recunoscut, declarat și înregistrat facturi emise către P.F.A. X, nu pot reprezenta documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă.**

Cu privire la hotărârile **Curtii Europene de Justiție** privind dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la contribuabili inactivi, decizii bazate la rândul lor pe directivele Uniunii Europene, obligatorii pentru statele membre ale Uniunii Europene, se reține că **jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.**

De asemenea, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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 Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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, 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”*.

Iar, informațiile cu privire la 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 art.153 alin.(9<sup>2</sup>) 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<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>) de la data prevăzută la art.153 alin.(9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art.11 alin.(1<sup>2</sup>) și alin.(1<sup>4</sup>) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată.”

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

“Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

“Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

“În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

“O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, P.F.A. X 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.

P.F.A. X nu a prezentat în susținere documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu furnizori în cauză, care, o parte din ei nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu P.F.A. X, o parte sunt declarați inactivi, respectiv o parte sunt neînregistrați ca plătitori de TVA, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege, în condițiile în care petenta avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie.

De asemenea, petenta nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii TVA, aspect recunoscut chiar petenta, potrivit celor reținute de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prin Ordonanța de clasare:

*“Cu privire la această stare de fapt, se constată că inculpatul, după ce s-a prevalat de dreptul la tăcere în fața organului de cercetare penală, a oferit explicații pertinente privind menționarea pe facturile primite a altor societăți decât cele furnizoare în realitate. Apărarea sa, în aprecierea Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prezintă relevanță juridică în analiza imputabilității faptei, ca trăsătură generală a ilicitului penal. Astfel, după ce a precizat că operațiunile înregistrate în contabilitate nu sunt fictive, întrucât a cumpărat marfa de la diferiți dealeri și intermediari de la care a primit acte, având convingerea că, față de specificul mărfii, aceasta nu putea face obiect de intermediere pe piața neagră, inculpatul a arătat că, ulterior controlului, a achiziționat marfa direct de la producători.”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține 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, 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 în Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor acestuia se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscriși 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 achizitiei 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.

Totodată, la data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

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

Având în vedere hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene, în urma cercetării penale s-a constatat un prejudiciu creat bugetului de stat tocmai din deducerea fără drept a TVA, în valoare totală de ... lei, în condițiile în care **furnizorii P.F.A. X nu și-au înregistrat și declarat livrările, respectiv obligațiile de plată către bugetul de stat – TVA colectată, încălcându-se astfel prevederile Codului fiscal.**

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, într-o speță similară cu cea a contestatarei, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

*“(...) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv ... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE 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 (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, punctul 52).*

*Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională 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 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.*

*Or, singura obligație a reclamantei constă 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 (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).*

*(...)*

*Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.*

*În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.*

*Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.*

*(...)*

*Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.*

*Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale (...)"*

*Astfel, susținerile petentei privind aplicarea unitară a normelor legale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:*

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

În conformitate cu prevederile art.64- 65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

*“ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

*ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

*“Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.”*

coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Mai mult, învederăm din nou petentei că trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, arată că:

*“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;”*,

coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

*“Norme metodologice:*

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

În baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care arată că:

*„ART.4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”*,

s-a emis OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

*“ART.1(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa\*) care face parte integrantă din prezentul ordin.”*

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

*“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...].”*



Ori acest articol consacără, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.*

Astfel trebuie reținut faptul că nu au fost prezentate documente justificative, nici în timpul inspecției fiscale și nici cu prilejul contestației nu au fost depuse alte documente în susținere.

De asemenea referitor la acest capăt de cerere, prin contestația formulată, petenta nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la sponsorizare, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive și documente prin care aceasta înțelege să combată actul atacat.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază”*,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Așadar, întrucât contestația nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de

inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În consecință, se reține că P.F.A. X nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de furnizori în cauză, fapt pentru care, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată și au stabilit **TVA suplimentară în sumă de ... lei**, motiv pentru care în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“11.1. 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 în ceea ce privește capătul de cerere cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

**III.2.3. Referitor la capătul de cerere cu privire TVA suplimentară de plată în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petenta în susținere contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale.**

**În fapt**, urmare a neconcordanțelor constatate între jurnalul de cumpărări și Decontul de TVA cod 300 aferente perioadei 01.04.2015 – 30.06.2015, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat că petenta a preluat eronat sumele din jurnalul de cumpărări, a fost stabilită o **TVA suplimentară de plată în suma de ... lei**.

În speță trebuie reținut faptul că prin contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petenta nu prezintă **motivele de fapt și drept** pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.206** *“Forma și conținutul contestației*

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”*

Totodată, sunt incidente și prevederile coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...)***”

coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Soluționarea contestației*

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului IX Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare,  **motivele de fapt și de drept**  pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“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. (...).”*

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 înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

**În consecință**, în temeiul pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”***

**se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere **cu privire la TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.**

**III.2.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la accesoriile în sumă de ... lei reprezentând:**

- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petenta în susținere contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale, iar stabilirea de accesorii în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei (**... lei + ... lei**) au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 26.01.2014 - 15.10.2015, respectiv penalități de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 25.01.2014 - 15.10.2015.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

*"Art. 120<sup>1</sup> (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.***

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."*

Față de cele arătate mai sus, la pct. **III.2.1. și III.2.2.**, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (**... lei + ... lei**), iar prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru TVA în sumă de ... lei, ca și consecință, se datorează și accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Mai mult, în speță trebuie reținut și faptul că prin contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petenta nu prezintă **motivele de fapt și drept** pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

În speță sunt aplicabile prevederile din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.206** *“Forma și conținutul contestației*

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”*

Totodată, sunt incidente și prevederile coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”*

coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Soluționarea contestației*

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului IX Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele de fapt și de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“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. (...).”*

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 înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub

sanctiunea decaderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

**În consecință**, în temeiul pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...),”***

**se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere cu privire la accesoriile în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**În ceea ce privește solicitarea petentei de exonerare de la plata sumei cuprinse în Decizia de impunere nr..../...2015 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei, respectiv Decizia de impunere nr..../...2015 pentru impozit pe venit pentru anul 2013 în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, impozit pe venit pentru anul 2014 în sumă de ... lei, CASS în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei, se rețin următoarele:**

Obligația fiscală este acel raport juridic în conținutul căruia intră dreptul statului de a cere contribuabililor, precum și corelativul acestui drept care este datoria acestora din urmă, să plătească impozite, taxe, contribuții determinate în conformitate cu legea (obligația fiscală materială). Este, de altfel, veritabila obligație fiscală.

În acest sens, administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală - care constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat - ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit.

Astfel, referitor la solicitarea exonerării de la plata obligațiilor fiscale, învederăm petentei că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de



administrare A.J.F.P. Hunedoara, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F. nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## D E C I D E :

**1. Admiterea contestației formulată de P.F.A. X din ... împotriva Deciziei de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma totală de **... lei** reprezentând:  
... lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014;  
... lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit;  
... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;  
... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;  
... lei - dobânzi de întârziere aferente CASS;  
... lei - penalități de întârziere aferente CASS,  
**cu consecința anulării totale a Deciziei de impunere nr. .../...2015.**

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de **P.F.A. X din ... împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015 **pentru capătul de cerere cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de **P.F.A. X din ... împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, **pentru capătul de cerere cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei.**

**4. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de **P.F.A. X din ... împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../...**2015**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, **pentru capătul de cerere cu privire la accesoriile în sumă de ... lei reprezentând:**

- ... lei - majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- P.F.A. X din ...;
- AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală,  
cu aplicarea prevederilor pct.7.5. din OPANAF nr. 2137/2011.

**DIRECTOR GENERAL**