

## **DECIZIE nr. 2225/30.01.2019**

privind soluționarea contestațiilor formulate de Societatea **X SRL**, înregistrate  
la  
DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /22.10.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A\_SLP ... /15.10.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /22.10.2018, prin care s-a transmis D.G.R.F.P Timișoara, dosarul contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L. în scopul:

- reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. ... /21.08.2018 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în considerarea Încheierii penale nr. ... /CP/10.09.2018 pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. ... /108/2018, definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 272 alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 3741/2015,

- precum și a soluționării contestației având ca obiect Decizia de accesorii nr. ... /05.04.2018, înregistrată la AJFP Arad sub nr. ... /16.05.2018 și la DGSC sub nr. ... /18.06.2018,  
a procedat la soluționarea contestațiilor depuse de

**Societatea X SRL**

CUI: RO ... ,

cu sediul în localitatea ... , str. ... , ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG\_REG ... /22.02.2018 și la Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG\_AIF ... /26.02.2018 (contestația având ca obiect Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018) și respectiv înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG\_REG ... /16.05.2018, respectiv nr. ARG\_DEJ ... /18.05.2018 (contestația având ca obiect Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /05.04.2018), înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /22.10.2018.

Societatea X S.R.L. formulează contestații împotriva:

- Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../30.01.2018 emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018 încheiat de organele de inspekție fiscală a Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad și a

- Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad.

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt similare, decizia prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /05.04.2018, derivând din titlul principal - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../30.01.2018, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

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

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

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L., înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG\_REG ... /22.02.2018, respectiv nr. ARG\_REG ... /16.05.2018, transmise de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A\_SLP ... /15.10.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /22.10.2018, în vederea asigurării unei mai bune administrări și valorificări a probelor în rezolvarea cauzelor, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei – stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.10.2017, reprezentând taxa pe valoarea adăugată
- ... lei - stabilită prin Decizia nr. ... /05.04.2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv:
  - ... lei – dobânzi
  - ... lei – penalități de întârziere.

Prin Decizia nr. ... /21.08.2018 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus suspendarea soluționării contestației

formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../30.01.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018.

Cu adresa nr. ARG\_AIF ... /03.10.2018, înregistrată la ANAF sub nr. ... / 11.10.2018, AJFP Arad – Inspecție Fiscală a transmis dosarul contestației formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../30.01.2018, în vederea reluării soluționării pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată cu adresa nr. ... /AD/17.09.2018, înregistrată la ANAF sub nr. A\_SLP ... /18.09.2018, AJFP Arad – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice a transmis dosarul contestației formulată de petentă împotriva Deciziei nr. ... /05.04.2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art. 272 alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 3741/2015, ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a transmis cu adresa nr. A\_SLP ... /15.10.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /22.10.2018, dosarele contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../30.01.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018 de AJFP Arad – Inspecție Fiscală și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestațiilor se va investi cu soluționarea acestora, în condițiile legii.

***În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de procedură***, se rețin următoarele:

- Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../30.01.2018, din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 269 și art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, analizate în Decizia nr. ... /21.08.2018 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

- Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018, contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, administrator ... .. , așa după cum prevede art. 269 din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală (conform informațiilor site-ului Ministerului Justiției, în dosarul nr. ... /108/2018 al Tribunalului Arad, în materia faliment, având ca obiect „cererea debitorului art. 66 din Legea nr. 85/2014”, prin Hotărârea nr. .../10.04.2018 debitorului i-a fost menținut dreptul de administrare.)

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data comunicării deciziei contestate fiind 02.05.2018, iar data înregistrării contestației la organul fiscal fiind 16.05.2018.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I. A.** Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF ... /26.02.2018, împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../30.01.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018, solicitând anularea parțială a acesteia în considerarea următoarelor:

Starea de fapt reținută de organele de inspecție fiscală nu corespunde realității, faptele prezentate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală fiind analizate doar formal și superficial fiind ignorată jurisprudența CJUE. TVA stabilită suplimentar are la bază doar suspiciuni și supoziții privind existența unor fraude cu ignorarea aspectelor de fond relevante speței analizate.

În mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de la Y SRL întrucât „subscrisa este afiliata furnizorului Y SRL și că aceste achiziții sunt artificiale” în condițiile în care marfa a existat fiind recepționată în incinta depozitului F situat în Arad, str. ... , achizițiile au fost achitate prin transfer bancar și aceasta a fost vândută doar către persoane fizice prin punctele de lucru situate în Arad-Piața ... și București-... pentru vânzările respective colectându-se TVA.

Contestatară consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că este afiliată cu furnizorul Y SRL deoarece Y SRL a intrat în insolvență din anul 2012, iar deciziile sunt luate de lichidator și de creditori și nu de asociați sau administratori.

Societatea invocă hotărârea dată în Cauza C-277/14 apărută ca urmare a unui litigiu între o societate poloneză și Camera fiscală din orașul Lodz în sensul în care este sarcina administrației fiscale care a constatat fraudele sau neregularitățile comise de persoana care a emis factura să stabilească în raport cu elemente obiective dacă destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA iar în speță organele de inspecție fiscală nu au dovedit participarea contestatarii la o fraudă în ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de marfă de la societatea Y SRL.

În susținerea dreptului de deducere al TVA în sumă de 54.537 lei aferent achizițiilor de la o persoană impozabilă cu codul de TVA retras, contestatara invocă jurisprudența CJUE, Hotărârea C-101/16 din data de 19.10.2017 prin care este desființat art.11, alin.1 și 2 din Legea 571/2003 și Hotărârea C-277/14 unde judecătorii europeni au decis că autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere a TVA pe motivul că emitentul facturii nu mai dispune de o autorizație de întreprinzător individual.

**B.** Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la AJFP Arad sub nr. ARG\_DEJ ... /18.05.2018, împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad, în considerarea următoarelor motive:

Petenta precizează că a contestat Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018 prin care s-a stabilit ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită de inspecția fiscală pentru perioada fiscală 01.01.2012 – 31.01.2017.

În concluzie, petenta arată că suma de ... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere sunt aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018, motiv pentru care solicită desființarea Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii nr. ... / 05.04.2018 ca fiind fără obiect.

**II. A.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018 în baza căruia a fost emisă **Decizia de impunere F-AR .../30.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

În ceea ce privește TVA, perioada verificată a fost 01.01.2012-31.07.2017 când societatea a obținut în principal venituri din Comerț cu amănuntul al cărnii și al produselor din carne, pâine și alte produse alimentare și nealimentare.

Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a efectuat în perioada 2012 - septembrie 2014 achiziții de bunuri (constând în carne și produse din carne) destinate vânzării în comerțul cu amănuntul pe piața internă de la societatea afiliată Y SRL în proporție de 90%, iar ulterior până în februarie 2015 în proporție de 20%, marfa provenind în principal de la diverse societăți din Ungaria și au considerat că aceste operațiuni succesive au generat pentru X SRL în mod artificial o TVA deductibilă în suma de ... lei în baza facturilor emise de Y SRL. Până în luna iulie 2014 achizițiile intracomunitare au fost efectuate doar prin societatea Y SRL cu toate că bunurile ajungeau direct la societatea contestatară, iar începând cu luna iulie 2014, X SRL începe să efectueze achiziții intracomunitare direct de la partenerii externi din Ungaria.

Urmare a constatărilor, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, datorită faptului că marfa a fost achiziționată de la societatea Y SRL și livrată către X SRL, ambele având sediul social în aceeași locație, respectiv în sat ... , com. ... , str. ... , ... , jud. Arad, totodată fiind și afiliate (având aceeași asociați - în conformitate cu prevederile art.7 alin (1), pct.21 din Legea nr. 571/20013 cu completările și modificările ulterioare) evidențiază intenția persoanelor implicate de a frauda bugetul de stat cu sume reprezentând TVA, fiind premeditată generarea în mod artificial a unei TVA deductibilă pentru X SRL, TVA care nu a fost achitată niciodată de către firma furnizoare afiliată, Y SRL, aceasta acumulând chiar și în perioada în care se afla în procedura de insolvență datorii la bugetul de stat de natura TVA de peste ... lei.

Din informațiile existente în baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că Y SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2012-31.07.2015 și că nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală evidența contabilă, fiind stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, accesorii aferente în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei, cazul fiind înaintat organelor de urmărire penală în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală și pentru a stabili persoana, sau, după caz, persoanele vinovate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe în ceea ce privesc declarațiile 394 ale celor două societăți, Y SRL nu a depus declarații fiscale și bilanțuri pentru perioada 2014-2015, că taxa pe valoarea adăugată pe care X SRL a achitat-o societății afiliate Y SRL nu a fost și nici nu va fi niciodată plătită bugetului, furnizorul fiind la data inspecției fiscale în faliment.

Urmare a verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a dedus în mod eronat TVA în sumă totală de ... lei în baza facturilor emise de societatea afiliată Y SRL în perioada 20.03.2013-14.04.2013, în condițiile în care furnizorul nu a fost plătitor de TVA în perioada respectivă aceste facturi neputând îndeplini calitatea de document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că Y SRL a avut rolul de a emite facturi prin care s-a generat în mod artificial TVA deductibilă pentru societatea X SRL, iar prin faptul că cele două societăți erau afiliate la data operațiunilor având asociați comuni care dețineau mai mult de 25 % din părțile sociale, nu se poate invoca faptul că nu știa că Y SRL nu plătește TVA-ul care era dedus în mod artificial la X SRL și, ca urmare, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferent acestor achiziții.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au transmis Sesizarea penală nr. ARG\_AIF ... /30.01.2018, însoțită de Procesul verbal nr. 17/30.01.2018, Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018, Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018, către Parchetul de pe lângă Tribunalul

Arad în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.8 și art. 9, alin. (1) lit. a) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.

**B.** Prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de ... lei reprezentând: ... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere, aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018, respectiv aferente sumelor înscrise în declarația 300, înregistrată la autoritatea fiscală sub nr. ... /22.03.2018.

În considerarea celor mai sus arătate, conform documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că organele de inspecție fiscală au precizat că Y SRL a avut rolul de a emite facturi prin care s-a generat în mod artificial TVA deductibilă pentru societatea X SRL iar prin faptul că cele două societățile erau afiliate la data operațiunilor și au asociati comuni care dețin mai mult de 25 % din partile sociale, nu se poate invoca faptul că Y SRL nu plătește la bugetul de stat TVA care era dedusă în mod artificial la X SRL, fapt pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferent respectivelor achiziții.

Astfel, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au arătat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea Societății X SRL în derularea unor practici abuzive, de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA)

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, în sarcina firmei X SRL, TVA în sumă de ... lei aferent respectivelor achiziții.

Urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X S.R.L., organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr. ARG\_AIF ... /30.01.2018, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X S.R.L., organele fiscale constituindu-se parte civilă față de dna. ... , în calitate de administrator și asociat atât la Societatea X S.R.L., cât și la firma Y S.R.L. și respectiv față de dl. ... , în calitate de asociat la Societatea X S.R.L. și administrator și asociat la firma Y S.R.L., pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând TVA, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad.

Acest aspect al stării de fapt a determinat în virtutea principiului general de drept penalul ține în loc civilul, suspendarea soluționării cauzei conform

Deciziei nr. ... /21.08.2018 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr. **ARG\_AIF ... /03.10.2018**, înregistrată la ANAF sub nr. ... /11.10.2018, a transmis în fotocopie Încheierea penală nr. ... /CP/10.09.2018 pronunțată de Tribunalul Arad în Dosarul nr. ... /108/2018– Secția Penală, definitivă, împreună cu punctul său de vedere nr. ARG\_AIF ... /AD/03.10.2018, Dosarele celor două contestații în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației având ca obiect obligația fiscală principală de natura taxei pe valoarea adăugată, respectiv soluționarea contestației privind accesoriile, au fost transmise DGRFP Timișoara împreună cu dosarele cauzelor, înregistrate sub nr. TMR\_DGR ... /22.10.2018, astfel că DGRFP Timișoara, ca organ competent conform art. 272 din Codul de procedură fiscală, a procedat la analiza dosarelor contestațiilor în scopul soluționării acestora pe fond, în condițiile legii.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în ... , str. ... , ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/....., are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la Banca ... (Romania) SA – ... și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu amănuntul al cărnii și al produselor din carne, în magazine specializate” – cod CAEN 4722.

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**A. Referitor la Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018 de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:**

**A.1. Referitor la TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei) aferentă achizițiilor de marfă efectuate de către petenta X S.R.L. de la S.C. Y S.R.L, se rețin următoarele:**

*Cauza suspusă soluționării este dacă X SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de la societatea afiliată Y SRL, în condițiile în care indiciile referitoare la realitatea operațiunilor, respectiv că acestea nu ar fi reale și implicit neîndeplinirea condițiilor pentru acordarea deductibilității prevăzute la art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constatate de organele de inspecție fiscală, nu au fost confirmate de organele de urmărire penală și nici de instanța penală care, în mod definitiv, prin Încheierea penală nr. ... /CP/10.09.2018 a Tribunalului*



*Arad - Secția penală s-au pronunțat asupra realității operațiunilor derulate de petentă cu furnizorul său, făcându-se trimitere la mijloace de probă care au fost avute în vedere în etapa de urmărire și cercetare penală, ca și în faza procesual penală.*

În fapt, în perioada ianuarie 2012 - februarie 2015, petenta X SRL a efectuat achiziții de mărfuri constând în carne și produse din carne de la societatea afiliată Y SRL (CUI ... ) în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, marfa provenind în principal de la societăți furnizoare din Ungaria.

Organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile derulate de petentă cu societatea afiliată Y SRL, constatând, în principiu că aceste operațiuni succesive au generat pentru petenta X SRL, în mod artificial o TVA deductibilă în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei - Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) în baza facturilor emise de societatea afiliată Y SRL.

Din verificarea bazelor de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat ca împotriva societății furnizoare a fost deschisă procedura de insolvență din data de 24.09.2012, societatea Y SRL acumulând chiar și în perioada în care se afla în procedura de insolvență datorii la bugetul de stat de natura TVA de peste ... lei, aspect care ar fi putut demonstra incidența unui abuz de deducere a TVA.

Având în vedere:

- relația de afiliere dintre cele două societăți comerciale implicate în tranzacțiile comerciale (ambele societăți având aceeași asociați în proporție de peste 25 % fiecare), respectiv

- faptul că TVA pe care societatea X SRL a achitat-o furnizorului, respectiv societății afiliate SC Y SRL nu a fost și nici nu va fi niciodată plătită bugetului de stat, s-a considerat că tranzacțiile efectuate de petentă cu firmele partenere pot fi calificate ca fiind artificiale, nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor fata de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii – societatea X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, dar furnizorul Y SRL (societatea afiliată) nu a plătit aceste sume de natura TVA bugetului de stat.

În considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei aferentă facturilor primite de la firma Y SRL, deoarece achizițiile de bunuri destinate vânzării pe piața internă nu au fost înregistrate direct de la partenerii externi, fiind preluate prin operațiuni succesive de la societatea afiliată Y SRL, ceea ce a generat pentru petentă o TVA deductibilă artificial, care a avut drept consecință prejudicierea bugetului de stat, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1), art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare.

Prin Decizia de impunere F-AR .../30.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, din care petenta a contestat suma de ... lei.

Urmare contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal, prin Decizia nr. ... /21.08.2018, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul art.277 alin.1 lit.a din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a suspendat soluționarea cauzei deoarece, în speță, au existat suspiciuni privind comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, având în vedere relația de afiliere dintre cele două societăți comerciale implicate în tranzacțiile comerciale și respectiv faptul că „TVA pe care petenta X SRL a achitat-o furnizorului Y SRL nu a fost și nici nu va fi niciodată plătită bugetului de stat, existând suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv nu au un conținut economic”, scopul esențial al acestora **putând fi de** a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii, ceea ce a indicat existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de *art. 8 și art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, cu modificările și completările ulterioare.

Prin **Ordonanța pronunțată în data de 20.06.2018 din dosar nr. ... /2018** a Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea prevăzută de art. 8 și art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, în considerarea următoarelor:

*„În sesizare, raportat la faptul că atât societatea furnizoare cât și cea achizitoare au într-o anumită proporție aceeași asociați cât și sediul social în aceeași locație, organele de control fiscal au menționat faptul că societatea beneficiară X SRL nu a depus vreun demers concret pentru obligarea societății furnizoare Y SRL la plata creanțelor/obligațiilor fiscale de natura TVA născute în urma operațiunilor de livrare ce i-au fost efectuate (de către X SRL).*

*(...) bazele impozabile și TVA colectată aferentă operațiunilor de livrare sunt evidențiate în contabilitatea societății Y SRL și sunt cuprinse în declarațiile fiscale depuse organului fiscal.*

*Potrivit prevederilor art. 150, art. 157 și art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, administrarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat (creanțelor) revine organului fiscal teritorial și nicidecum în sarcina partenerului comercial, beneficiar al tranzacțiilor.”*

Referitor la relația de afiliere dintre cele două firme implicate în tranzacțiile care au fost supuse verificării, conform Ordonanței din data de

20.06.2018 pronunțată în dosar nr. ... /2018, s-a reținut faptul că „nu rezultă că s-ar fi încălcat principiul pieței libere reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal”.

În ceea ce privește infracțiunea sesizată conform art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005, organele de urmărire penală au reținut că „latura obiectivă a acestei infracțiuni presupune ascunderea (atât în sens fizic cât și juridic), prin neevidențierea în documentele contabile și în nedeclararea în declarațiile cu relevanță fiscală, a sursei de impozitare pentru veniturile obținute. Ori, societatea X SRL a efectuat achiziții de bunuri, adică o operațiune care generează pentru societate o cheltuială și nicidecum un venit.

Mai mult decât atât, nu se poate spune că s-a realizat o ascundere a veniturilor impozabile în condițiile în care controlul fiscal s-a realizat tocmai prin verificarea documentară a evidențelor financiar-contabile și declarative ale X SRL conform constatărilor din actul de control. (...) astfel rezultă că X SRL a evidențiat operațiunile comerciale în actele contabile respectiv a declarat operațiunile în cauză în declarațiile cu relevanță fiscală, organele fiscale putând lua cunoștință de veniturile realizate prin simpla verificare a actelor contabile ale contribuabilului X SRL.”

În ceea ce privește infracțiunea sesizată conform art. 8 alin. 1 din Legea nr. 241/2005, organele de urmărire penală au reținut următoarele:

„(...) s-a considerat că fructul acestei infracțiuni este taxa pe valoarea adăugată solicitată de către contribuabil organului fiscal teritorial spre rambursare, solicitare având drept rezultat restituirea sumei de bani sau compensarea acesteia cu alte obligații fiscale datorate de contribuabil bugetului de stat.

Având în vedere că societatea furnizoare a înregistrat și declarat taxa pe valoarea adăugată colectată, rezultată din operațiunile de livrare efectuate în raport cu X SRL, rezultă că, în mod legal societatea beneficiară X SRL avea dreptul să deducă aferentă facturilor de achiziție, înregistrate de la furnizor. Totodată, deoarece ambii contribuabili au procedat la evidențierea operațiunilor în documentele contabile legale respectiv și-au îndeplinit obligațiile legale declarative plecând de la principiul că dreptul de deducere al TVA este un principiu fundamental al sistemului european de TVA, acest drept nu poate fi limitat și condiționat societății X SRL, de faptul că societatea furnizoare Y SRL, nu a plătit către bugetul de stat obligațiile fiscale de natura TVA, născute ca urmare a comefcializării mărfurilor către beneficiarul X SRL.

Având în vedere cele expuse supra, rezultă că suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă de către beneficiarul X SRL (...) calculată de organele de control în sarcina societății X SRL ca fiind prejudiciu de natură penală adus bugetului de stat, reprezintă de fapt un debit fiscal aparținând societății furnizoare Y . SRL. Acest debit fiscal nu a fost achitat din proprie inițiativă de către această societate bugetului de stat, dar nici nu a fost executată de către reprezentanții organelor de control fiscal teritorial, până la

*data intrării societății debitoare Y SRL în faliment, acestea rămânând în pasivitate.”*

Împotriva ordonanței din 20.06.2018 în dosar nr. ... /2018, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, a formulat plângere la prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, în dosar nr. ... /2018 care a fost respinsă cu motivarea că soluția dispusă este legală și temeinică, bazându-se pe o justă apreciere a probatoriului administrat în cauză și o interpretare corectă a normelor legale incidente, concluzionându-se că: „*Y SRL a colectat și declarat taxa pe valoarea adăugată pentru toate operațiunile de livrare derulate în raport cu toate societățile partenere raportate prin declarațiile informative cod D394, inclusiv cu X SRL.*

*(...)*

*Ca atare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială existența în realitate a mărfurilor tranzacționate de SC Y SRL către S.C. X S.R.L., având în vedere că ambele societăți au procedat la evidențierea operațiunilor în documentele contabile legale, respectiv și-au îndeplinit obligațiile declarative, plecând de la principiul că dreptul de deducere al TVA este un principiu fundamental al sistemului european de TVA, s-a considerat ca în mod corect s-a reținut că acest drept nu poate fi limitat și condiționat societății X S.R.L. prin simplul fapt că societatea furnizoare SC Y SRL nu a plătit bugetului de stat obligațiile fiscale de natura TVA, născute ca urmare a comercializării mărfurilor către S.C. X S.R.L.”*

Se reține că Ordonanța din 30.07.2018 în Dosarul nr. ... /2018 pronunțată de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad a fost atacată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad la Tribunalul Arad – Secția Penală care prin Încheierea penală nr. ... /CP pronunțată în data de 10 septembrie 2018 în Dosarul nr. ... /108/2016, definitivă, a respins ca inadmisibilă plângerea formulată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad și a menținut ordonanța atacată.

**În drept**, art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodată, pct.10.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”*

Potrivit acestor prevederi legale, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au apreciat că operațiunile efectuate de petenta cu furnizorul – societate afiliată – Y SRL ar putea fi nereale/artificiale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziunii fiscale și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile ar fi artificiale, premisa organelor de inspecție fiscală cu privire la nerealitatea operațiunilor petentei nu se confirmă, cu atât mai mult cu cât existența în realitate a mărfurilor tranzacționate pe relația Y SRL către X SRL, conform considerentelor Încheierii penale nr. ... /CP pronunțată în data de 10 septembrie 2018, **nu a fost infirmată**.

D.G.R.F.P Timișoara are în vedere faptul că potrivit probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale precum și în cadrul procesului penal, organele de cercetare și urmărire penală au constatat că:

- ambele firme și-au îndeplinit obligațiile declarative a obligațiilor fiscale de natura TVA la bugetul de stat în legătură cu operațiunile care au generat obligația fiscală de natura TVA, stabilită suplimentar;
- administrarea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat revine organului fiscal teritorial, nefiind în sarcina partenerului comercial, beneficiar al tranzacțiilor;
- referitor la relația de afiliere dintre cele două firme implicate în tranzacțiile care au fost supuse verificării, nu a rezultat încălcarea principiului pieței libere reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- în ceea ce privește prejudiciul s-a stabilit că acesta are natura unui debit fiscal aparținând societății furnizoare Y SRL care deși nu a fost achitat din proprie inițiativă de către această societate bugetului de stat, nu a fost nici executat de către reprezentanții autorității fiscale, până la data intrării în faliment a societății debitoare Y SRL.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

*a) operațiuni taxabile;”* iar la art. 146 alin. 1 lit. a se precizează:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Astfel deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se constată că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de 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. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate de la firma Y SRL existând suspiciuni cu privire la faptul că facturile generatoare de TVA deductibil, înregistrate în evidența contabilă a petentei, au fost emise în baza unor situații create artificial, aspecte ale stării de fapt infirmate de autoritățile competente.

În considerarea prevederilor exprese ale Codului fiscal privind condițiile de fond și de formă ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, condiții despre care organele de inspecție fiscală nu precizează că nu ar fi fost respectate, cu adresa nr. ... /12.11.2018, DGRFP Timișoara, a solicitat AJFP Arad – Inspecție Fiscală completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, cu precizarea expresă pentru tranzacțiile ce fac obiectul cauzei deduse judecății – supusă inspecției fiscale – dacă există cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care s-ar justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA din facturile analizate.

Inspecția fiscală din cadrul AJFP Arad a răspuns solicitării cu adresa nr. ARG\_AIF ... /ad/28.11.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... 44/11.12.2018, prin care a comunicat faptul că documentele justificative în baza cărora s-a exercitat dreptul de deducere a TVA îndeplinesc condiția de formă pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute la art. 155, alin. 5 din Legea nr. 571/2003.

Din coroborarea reținerilor organelor de urmărire penală cu propunerile formulate de organele de inspecție fiscală în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației, conținute de referatul cu propuneri de reluare a procedurii de soluționare a contestației nr. ... /ad/03.10.2018 și adresa nr. ARG-AIF ... /ad/28.11.2018 rezultă că bunurile achiziționate de X SRL au fost **utilizate** în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni desfășurate de petentă cu firma Y SRL.

În atare situație și întrucât nu s-a **confirmat** ipoteza inspecției fiscale, că operațiunile pentru care s-a solicitat exercitarea dreptului de deducere a TVA îmbracă forma unei fraude fiscale în care petenta X SRL a avut cunoștință de comportament fiscal fraudulos al furnizorului Y SRL, nu i se poate refuza acesteia dreptul de deducere al TVA, de vreme ce condițiile cerute de art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

În acest sens este și Jurisprudența CJUE în materie (Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexate C-80/11 și C-142/11; Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05; Hotărârea din 1 aprilie 2004,

Bockemuhl, C-90/02) menținută și de Înalta Curte de Casație și Justiție în decizii în speță dintre care Decizia nr.7405 din 22 noiembrie 2013, prin care instanța supremă a statuat că: „ *Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.*

(...)

*Întreaga jurisprudență CJUE citată de instanța de fond în considerentele sentinței, indicată la pct.2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul facturii a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală 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 comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator în amonte”*

Prin urmare o dată îndeplinite toate condițiile de formă și fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă, știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Coroborând jurisprudența CJUE cu faptul că aspectele privind realitatea operațiunilor efectuate de petentă cu firma Y SRL au fost tranșate de organele de urmărire penală prin Ordonanța din data de 20.06.2018 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr. ... /2018, definitivă prin Încheierea penală nr. ... /CP pronunțată în data de 10 septembrie 2018 în Dosarul nr. ... /108/2018 de Tribunalul Arad – Secția Penală, precum și faptul că în urma actelor de cercetare penală efectuate nu s-a putut stabili participarea cu vinovăție a administratorului X SRL la fraudă reclamată, neputând fi dovedită existența vreunei legături subiective între acesta și administratorul Y SRL privind fraudarea bugetului de stat, iar organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la condițiile de fond și formă pentru exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la Y SRL în raport de soluția organelor de urmărire penală prin referatul privind reluarea procedurii de soluționare a contestației nr. ... /ad/03.10.2018 și adresa nr. ARG-AIF ... /ad/28.11.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... 44/11.12.2018, rezultă că nu i se poate refuza petentei dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor efectuate de la Y SRL care fac obiectul prezentei contestații, de vreme ce condițiile cerute de art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.



Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

**“ART. 113**

**Obiectul inspecției fiscale**

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”,*

și văzând propunerea organelor de inspecție fiscală din cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... /ad/03.10.2018, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în conformitate art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

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

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../30.01.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../30.01.2018 de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad, pentru suma totală de ... lei.

**A.2. Referitor la TVA în sumă de ... lei *afere*nt achizițiilor de la furnizorul Y S.R.L. efectuate în perioada 20.03.2013 - 14.04.2013, în condițiile în care în perioada respectivă furnizorul nu a fost plătitor de TVA, se rețin următoarele:**

*Cauza suspusă soluționării este dacă X SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de la societatea afiliată Y SRL, în condițiile în care furnizorul nu a fost plătitor de TVA, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Y SRL nu a plătit și nici nu se conturează posibilitatea de a mai plăti vreodată bugetului de stat suma de ... lei.*

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei în perioada mai 2013 - iunie 2013 (suma de ... lei în luna mai 2013 și suma de ... lei în luna iunie 2013), deoarece aplica sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au analizat informațiile conținute de baza de date ANAF, aplicația Vector fiscal, constatând, referitor la societatea Y SRL (furnizorul) că a fost declarată plătitoare de TVA în perioadele:

- 06.04.2006 - 31.12.2007, perioada fiscală fiind trimestrul;

- 01.01.2008 - 19.03.2013, perioada fiscală fiind luna calendaristică;  
- 15.04.2013 - 01.09.2015, perioada fiscală fiind luna calendaristică,  
rezultând astfel că în perioada 20.03.2013-14.04.2013, în care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA , societatea furnizoare nu a fost plătitoare de TVA.

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

*„Regimul deducerilor*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*ART. 145*

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

*(...)*

*(1<sup>2</sup>) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3)-(8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134<sup>2</sup> alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152<sup>3</sup> alin. (10) sau art. 160.*

*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*ART. 146*

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

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

*Facturarea*

*ART. 155*

*(...)*

*(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;*

*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;*"

La pct.46.(1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*"Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care sa conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (19) din Codul fiscal si cu dovada plății in cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1^2) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplica sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin.(1^1) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.*

*Facturile emise in condițiile prevăzute la art.155 alin.(11), (12) si (20) din Codul fiscal constituie documente justificative in vederea deducerii taxei numai in situația în care au înscris si codul de înregistrare in scopuri de TVA al beneficiarului. "*

Față de prevederile legale sus citate, se reține că o persoană impozabilă are dreptul să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o alta persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele sau de către persoane înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că taxa pe valoarea adăugată în cauză a fost facturată de o societate care nu avea calitatea de societate plătitoare de TVA, implicațiile fiind în emiterea unor facturi care nu îndeplineau calitatea de document justificativ în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres la art. 155 alin. (19) informațiile pe care o factură trebuie să le conțină, utilizând sintagma „*în mod obligatoriu*”, ori la litera d) a acestui articol se regăsește chiar „*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;*”, cod de înregistrare în scopuri de TVA pe care furnizorul nu îl avea în perioada analizată.

De altfel, petenta, neluând în considerare relația de afiliere cu furnizorul său, avea la dispoziție baza datelor furnizate de aplicația [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro) - „Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA” care reprezintă informații publice privind situația fiscală a persoanelor juridice, înregistrate fiscal în România conform art. 153 Codul fiscal; informațiile

comunicate utilizatorilor acestei baze de date, preluând automat informațiile din serverele ANAF, astfel încât petenta avea posibilitatea facilă de a se informa despre partenerul său, iar potrivit principiului de drept „*nemo censitur ignorare legem*”, se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Astfel, verificarea firmelor înregistrate în scopuri de TVA este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu au fost respectate prevederile art.146, alin. (1), lit.a) și ale art.155, alin.(19), lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate anterior, din care rezulta ca pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de mărfuri, petenta trebuie să dețină o factură care să fie emisă de o persoană impozabilă și să cuprindă în mod obligatoriu elementele prevăzute la art.155, alin.(19), lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform dispozițiilor legale aplicabile dreptului fiscal, facturile emise de societatea Y SRL, nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, deoarece contribuabilii neplătitori de TVA nu pot emite facturi cu TVA, astfel ca orice document emis de către aceasta nu poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Referitor la faptul că furnizorul nu a achitat bugetului de stat suma de ... lei așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei taxa pe valoarea adăugată pe care petenta X SRL a achitat-o furnizorului, respectiv societății afiliate Y SRL nu a fost și nici nu va fi niciodată plătită bugetului de stat, în prezent Y SRL a acumulat o TVA de plată în sumă totală de ... lei în perioada 2012-2015, starea juridică a furnizorului fiind în faliment.

În vederea demonstrării corectitudinii soluției de respingere a exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, facem trimitere la precizările CJUE din cauza C-101/16 – Paper Consult conform căreia „*Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, **atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.**” soluția pronunțată de CJUE în această cauză având la bază tocmai faptul că furnizorul, deși declarat inactiv, a plătit bugetului de stat TVA-ul colectat (pct. 58 al hotărârii).*

Astfel, în cauza petentei în condițiile în care Y SRL nu a plătit și nici nu se conturează posibilitatea de a mai plăti vreodată bugetului de stat suma de ... lei, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, având în vedere că la pct. 47 din cauza C-101/16 – Paper Consult, CJUE a stabilit că „*există o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și, pe de altă parte, punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă (a se vedea Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26).*” coroborat cu faptul că facturile emise nu respectă dispozițiile Codului fiscal pentru a fi considerate documente justificative în vedere exercitării dreptului de deducere a TVA, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** în legătură cu capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de petentă de la furnizorul Y S.R.L. efectuate în perioada 20.03.2013 - 14.04.2013, când furnizorul nu a fost plătitor de TVA.

**B. Referitor la Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad, se rețin următoarele:**

În fapt, petenta contestă Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii nr. ... /05.04.2018, *in integrum*, pentru suma totală de ... lei care reprezintă totalul dintre quantumul dobânzilor și penalităților (... lei + ... lei), motivul principal fiind faptul că a contestat debitul principal de ... lei reprezentând TVA (analizată la pct. IV.A, subpunctele A1 și A2) stabilită prin nr. F-AR .../30.01.2018.

În considerarea faptului că prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii nr. ... /05.04.2018, s-au calculat accesorii pentru întreaga sumă stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018, respectiv ... lei (din care petenta a contestat ... lei), ANAF cu adresa nr. A\_SLP 1720/31.08.2018, a solicitat AJFP Arad, să comunice accesoriile aferente sumei de ... lei care a făcut obiectul contestației inițiale.

Cu adresa nr. ... /AD din 17.09.2018, înregistrată la ANAF sub nr. A\_SLP ... /19.09.2018, AJFP Arad – Serviciul Evidență Plătitor PJ a

comunicat că accesoriile aferente de bitului principal, contestat, în sumă totală de ... lei, sunt: dobânzi TVA 709.255 lei și penalități TVA 315.006 lei.

În drept, O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

Art. 120

*Dobânzi*

*(1). Dobânzile 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>

*Penalități de întârziere*

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*

O.U.G. nr. 50 din 29 mai 2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, în vigoare începând cu data de 03.06.2013:

„1. La articolul 120, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

*”(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

2. Articolul 120<sup>1</sup> se modifică și va avea următorul cuprins:

*”ARTICOLUL 120<sup>1</sup>*

*Penalități de întârziere*

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

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“ART. 22

*Stingerea creanțelor fiscale*

Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.

#### ART. 50

*Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal*

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) **Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**

#### ART. 51

*Efectele anulării actului administrativ fiscal*

(1) Ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.

#### ART. 173

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

#### ART. 174

*Dobânzi*

(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. 176

*Penalități de întârziere*

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale stabilite prin declarații sau decizii de impunere se datorează dobânzi și penalități de întârziere începând cu ziua următoare scadenței și până la data stingerii acesteia.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din obligațiile fiscale principale de natura TVA care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de ... **lei**, a fost anulată conform celor dispuse în prezenta decizie.

Pe cale de consecință în considerarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, la data emiterii prezentei în sarcina petentei nu mai subzistă obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** stabilite prin titlul de creanță Decizia de impunere nr. **F-AR .../30.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, anulată parțial.

Astfel în situația în care obligația fiscală principală în sumă totală de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, nu mai există, nu poate să mai existe nici obligația de plată a accesoriilor, pentru un debit principal inexistent rezultând o obligație de plată a accesoriilor inexistentă, în cauză fiind incident principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, respectiv accesoriile urmează soarta juridică a principalului.

În condițiile în care DGRFP Timișoara va dispune admiterea contestației pentru suma ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respingerea contestației pentru suma totală de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmează a se dispune, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **desființarea** Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de **1.024.006 lei** reprezentând: dobânzi TVA 709.255 lei și penalități TVA 315.006 lei aferente obligației fiscale principale în sumă totală de ... lei – stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.10.2017, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, contestată, urmând ca în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 50(2) Cod procedură fiscală:

*„(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului,*



*emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”*, unitatea fiscală de administrare, respectiv AJFP Arad să procedeze la recalcularea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale rămase de plată în sarcina petentei, ulterior anulării parțiale a deciziei de impunere contestate.

În ceea ce privește diferența în sumă de 4.379 lei (... lei – 1.024.006 lei) reprezentând accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /05.04.2018, reprezentând: 4.377 lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR .../30.01.2018 și 2 lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în Declarația 300 înregistrată sub nr. ... /2203.2018, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată Societatea X SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

În fapt, petenta a înțeles să conteste în întregime Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad, fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la obligația fiscală în sumă de 4.379 lei mai sus detaliată, stabilită suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

*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;”*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„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;”*

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

Se reține că pentru accesoriile în sumă totală de 4.379 lei aferente taxa pe valoarea adăugată, petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

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

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

**Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250

**Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. 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 petentului.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul 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.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante

care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere, motiv pentru care în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma de **4.379 lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) – (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. pct. 11.1, pct. 11.3 și pct. 11.4 din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE :**

- **admiterea** contestației formulate de Societatea **X SRL** pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. **F-AR .../30.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR .../30.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- **desființarea** Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad, **pentru suma totală de 1.024.006 lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /05.04.2018 emisă de AJFP Arad, pentru suma

totală de **4.379 lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Evidență Plătitor Persoane Juridice

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

Ladislau ELEK  
p. DIRECTOR GENERAL

Șef Serviciu: Andrea Ondreiov

Întocmit: Lioara Cernescu  
21.01.2019

### **Nemotivata Dec DGSC REAL MEAT PROD 534/2018**

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*