



Ministerul Finanțelor Publice



**Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații**

DECIZIA NR. 8
din 11.01.2013
privind soluționarea contestațiilor formulată de
S.C. S.R.L.,
din sat, județul Suceava,
CUI RO
înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. și sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresele nr. și nr., înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. și respectiv nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.** din sat, județul Suceava.

S.C. S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- lei – TVA;
- lei – accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă și Decizia de reverificare nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava.

Contestațiile au fost introduse prin Cabinetul de avocat, în baza contractului de asistență juridică nr., în baza căruia a fost întocmită împuternicirile avocațiale și, prin care avocat se împuternicește de către **S.C. S.R.L.** să o reprezinte în fața DGFP Suceava.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. contestă Decizia de reverificare nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrate la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., privind suma de, reprezentând TVA și accesorii aferente.

Prin contestația formulată, petenta solicită admiterea contestației și anularea deciziei de reverificare, întrucât a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor legale în materie.

Astfel, contestatoarea precizează că, în decizia atacată se menționează că motivul reverificării îl constituie faptul că, de la data ultimei verificări și până în prezent, au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare (concretizată în decizia de impunere nr.emisă de DGFP Suceava-AIF).

Precizează că temeiul de drept invocat de organele fiscale este art. 105 alin. 3 din OG 92/2003, potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiscare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului de stat.

Petenta nu este de acord cu emiterea deciziei de reverificare nr. din următoarele motive:

1) decizia de reverificare reprezintă, conform prevederilor art. 2 alin. 1 lit. c din Legea nr. 554/2004, un act administrativ care dă naștere unor raporturi juridice.

Invocă în susținerea afirmațiilor sale prevederile art. 41 din Codul fiscal și susține că, pe cale de consecință, în privința condițiilor de formă, decizia de reverificare trebuia să cuprindă toate elementele prevăzute de art. 43 alin. 2 din OG 92/2003, respectiv data de la care își produce efectele, posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, mențiuni privind audierea contribuabilului, elemente pe care petenta susține că nu sunt cuprinse în decizia de reverificare.

Astfel, consideră că mențiunile care lipsesc aduc o gravă atingere dreptului de apărare al contribuabilului și solicită anularea deciziei contestate.

2) Invocă prevederile art. 105 alin. 3 din OG 92/2003, afirmând că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Invocă și prevederile art. 105¹ din OG 92/2003, și precizează că la acest articol este reglementată o situație de excepție, în care poate avea loc reluarea inspecției fiscale, cu respectarea condițiilor expres și cumulativ prevăzute de lege.

Petenta susține că, pentru a se putea dispune recalcularea TVA, era necesar să fi apărut, între timp, date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la momentul verificărilor sau să fi apărut erori de calcul.

Societatea afirmă că în cuprinsul deciziei de reverificare nu se precizează, în concret, care este elementul suplimentar care a determinat un astfel de calcul sau care este titlul sau informația care să determine o astfel de implicație fiscală, fapt care reprezintă, sub sancțiunea nulității, o nemotivare a deciziei de reverificare.

De asemenea, societatea menționează că prin decizia de impunere nr. se definitivează actul emis de Garda Financiară, în speță procesul-verbal nr., efectuându-se inspecție fiscală pentru perioada 01.06.2011-31.12.2011.

Face precizarea că, prin decizia de impunere nr., inspecția fiscală efectuează reverificarea TVA pentru luna iunie 2011, perioadă verificată și la inspecția din mai 2012.

Societatea susține că, de la data inspecției fiscale din mai 2012 și până la următoarea inspecție fiscală din noiembrie 2012 nu mai există nici un alt element suplimentar față de informațiile avute în vedere de inspecția fiscală din mai 2012, iar procesul-verbal al GF nr. furniza, la data controlului din mai 2012, toate informațiile necesare realizării unei inspecții financiare complete.

Astfel, consideră că inspecția fiscală din noiembrie 2012 nu putea avea caracterul unei reverificări, atât timp cât nu există nici un element suplimentar ulterior perioadei mai 2012-noiembrie 2012, iar procesul verbal al Gărzii Financiare nr. nu avea caracterul unui element suplimentar nou.

În ceea ce privește contestarea deciziei de impunere nr., societatea aduce următoarele argumente:

1. Referitor la considerarea de către organele de inspecție fiscală ca fiind nereale operațiunile de achiziție a materialului lemnos, pentru care s-a considerat că societatea a dedus nelegal TVA, petenta susține că decizia de impunere și RIF-ul nu cuprind o motivare privind situația de fapt reținută, ci se reiterează constatările comisarilor GF.

De asemenea, susține că temeiul de drept indicat de inspecția fiscală nu face trimitere la nici o dispoziție legală care să fi fost încălcată de societate cu privire la dreptul de deducere.

Petenta motivează că deține facturi care cuprind informațiile prevăzute de art. 155 alin. 5 din Codul fiscal.

De asemenea, contestatoarea susține că, potrivit extrasului de pe portalul ANAF, SCSRL este inactivă conform deciziei nr., data publicării actului administrativ fiind 03.08.2012. Motivează că, potrivit art. 45 din Codul fiscal, actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului, în caz contrar nefiind opozabil.

Societatea afirmă că, pe cale de consecință, toate achizițiile efectuate de **S.C. S.R.L.** de la SCSRL sunt tranzacții anterioare inactivării acesteia de către organele fiscale.

Susține că nicăieri în cuprinsul Codului fiscal și nici în cuprinsul OG 92/2003 nu există vreun temei de drept care conferă organelor de control dreptul de a constata că operațiunile comerciale sunt nereale pentru considerentul că avizele de însoțire nu îndeplinesc condițiile legale de documente de proveniență.

Invocă prevederile art. 3 alin. 1 din HG 996/2008 alin. 1 și susține că documentele de proveniență a materialelor lemnoase sunt: actul de punere în valoare, avizul de însoțire, decalarația vamală de import, documentele intracomunitare, registrul de intrări-ieșiri material lemnos.

Invocă și prevederile art. 4 alin. 1 și alin. 2 din HG 996/2008 afirmând că avizele de însoțire sunt documente de însoțire a materialului lemnos, respectiv a cherestelelor pe timpul transportului.

Totodată, invocă prevederile anexei 3 din OMFP 2226/2006 și art. 3 lit. a, b din HG 996/2008 și susține că sumele datorate trebuiau stabilite în sarcina societății furnizoare, respectiv SCA SRL, și nu în sarcina societății cumpărătoare, respectiv S.C. S.R.L..

Prin urmare, petenta consideră că în mod nelegal organele fiscale au stabilit în sarcina sa TVA.

Societatea susține că argumentul organelor fiscale că operațiunile sunt nereale nu poate fi reținut și pentru următoarele considerente:

- operațiunile efectuate sunt reale, fiind justificate cu documentele prevăzute de legislația în materie;
- materialul lemnos a fost recepționat de petentă potrivit notelor de intrare-recepție întocmite în cauză;
- operațiunile au fost înregistrate în jurnalul pentru cumpărări, anexat în copie la contestație;
- materialul lemnos achiziționat a fost decontat, plățile fiind justificate cu chitanțe, anexate în copie;
- materialul lemnos cumpărat a fost vândut ulterior sub formă de cherestea rășinoase, vânzările fiind reflectate în facturi, anexate în copie la contestație.

Societatea susține că în mod nelegal organele fiscale nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru operațiunile supuse taxării inverse.

Invocă prevederile art. 145 alin. 2 lit. a și art. 146 alin. 1 lit. a, art. 155 alin. 5 din Codul fiscal și afirmă că facturile sale au calitatea de document justificativ și că materialul lemnos a fost folosit în cadrul activității economice a societății.

De asemenea, precizează că operațiunile efectuate sunt reale.

În contestația formulată societatea invocă prevederile art. 160 din Codul fiscal și pct. 82 alin. 2 din HG 44/2004 și susține că organele fiscale aveau obligația de a dispune și ajustarea în minus a TVA colectată (înregistrată de petentă prin nota contabilă 4426 = 4427).

Societatea susține și faptul că SC SRL nu avea obligația de a comunica partenerilor de afaceri dacă a depus declarații către instituțiile statului sau care este data începând de la care și-a schimbat sediul social. Astfel, petenta precizează că din adresa seria emisă de GF Neamț, potrivit căroră SC SRL nu mai funcționează la noul sediu din Piatra-Neamț, dar face mențiunea că de fapt, în perioada 01.07.2011-septembrie 2011, aceasta a funcționat pe adresa acestui sediu, contractul de reziliere a spațiului fiind reziliat în septembrie 2011.

2. Referitor la stabilirea suplimentară a TVA aferentă unei baze în sumă de, aferentă celor trei facturi emise în luna iulie 2011 de SC, SRL și a TVA în sumă de aferentă celor două facturi emise de SC, SRL, petenta invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție din 06.09.2012 în cauza C-324/11 și ale art. 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului și susține că destinatarul beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă prestatorul de servicii este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de art. 226, iar autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere pentru acest motiv.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea actelor atacate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina societății suma de, reprezentând:

- lei – TVA;
- lei – accesorii aferente TVA.

De asemenea, prin Decizia de reverificare nr., organele fiscale au dispus reverificarea TVA pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011, având în vedere că de la data ultimei verificări și până la data controlului au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în TVA în sumă de pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada iunie-septembrie 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi în valoare totală de, emise de SCSRL, reprezentând achiziția a lemn rotund rășinoase în baza a avize de însoțire primare și mc cherestea tivită rășinoase în baza a avize de însoțire secundare care nu îndeplinesc condițiile legale de documente de proveniență, având la bază următoarele argumente:

- până la data de 28.06.2011, SCSRL a avut sediul social în loc., jud. Suceava, iar începând cu data de 29.06.2011 și-a schimbat sediul social în mun. Piatra Neamț, str.;
- din verificările efectuate de către Garda Financiară Neamț s-a constatat că SCSRL nu funcționează la noul sediu din Piatra Neamț (contractul de închiriere a spațiului a încetat din 15.09.2011 pentru neplata chiriei);
- facturile și avizele de însoțire emise după data de 29.06.2011 au înscris la rubrica „furnizor” elemente de identificare eronate cu privire la sediul SCSRL (s-a înscris adresa vechiului sediu social din loc., jud. Suceava). Se face precizarea că societatea nu are declarate sedii secundare/puncte de lucru;

Astfel, organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a, art. 160 alin. 2 lit. b, alin. 3 din Codul fiscal și au stabilit suplimentar **TVA în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de (.....+) s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de lei.**

În urma verificărilor efectuate s-a mai constatat că, în luna iunie 2012, societatea înregistrează în contabilitate două facturi primite de la SC SRL Vânători Neamț în valoare netă de lei și TVA în sumă de (factura nr. în sumă de + TVA în sumă de lei, reprezentând contravaloare prestări servicii/diverse piese de schimb și factura în sumă de + TVA de, reprezentând contravaloare prestări servicii/diverse piese de schimb), în condițiile în care, așa după cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi accesabil în aplicația ANAF, prin OANAF nr. 2073/13.05.2011, publicat la data 30.05.2011, SC SRL a fost declarat inactiv, iar începând cu data de 01.06.2011 i-a fost anulată înregistrarea ca plătitor de TVA.

Astfel, organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile art. 11 alin. 1² pct. 12, art. 158 alin. 1 din Codul fiscal și au stabilit suplimentar **TVA în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de**

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de lei, din care TVA în sumă de, dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente TVA, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., precum și referitor la Decizia de reverificare nr., emisă de AIF Suceava, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă poate fi soluționată cauza pe fond, în condițiile în care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava.

În fapt, prin Decizia de reverificare nr., organele fiscale au dispus reverificarea TVA pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011, având în vedere că de la data ultimei verificări și până la data controlului au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în TVA în sumă de pentru perioada 01.06.2011-30.06.2011.

În ceea ce privește TVA în sumă de, stabilită prin Decizia de impunere nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr.

....., pentru luna iunie 2011, perioadă de a fost supusă reverificării în baza Deciziei de reverificare nr., ambele decizii contestate de societate, s-a procedat la conexarea celor două dosare în baza prevederilor pct. 9.6 din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

“9.6. 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, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele fiscale au constatat că, în perioada iunie-septembrie 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi în valoare totală de, emise de SCSRL, reprezentând achiziția a lemn rotund rășinoase în baza a avize de însoțire primare și mc cherestea tivită rășinoase în baza a avize de însoțire secundare care nu îndeplinesc condițiile legale de documente de proveniență.

Urmare a celor constatate, inspecția fiscală a stabilit că operațiunile înscrise în cele facturi sunt nereale și în consecință, au respins la deducere **TVA în sumă de**, din care aferentă lunii iunie 2011 (aferentă unei baze impozabile în sumă de lei aferentă a facturi) și lei aferentă perioadei iulie-septembrie 2011 (aferentă unei baze impozabile în sumă de lei aferentă a facturi).

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de aferentă lunii iunie 2011, s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de** și **penalități de întârziere în sumă de**, iar pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de lei aferentă perioadei iulie-septembrie 2011, s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de** și **penalități de întârziere în sumă de lei.**

În ceea ce privește achizițiile de material lemnos în baza documentelor emise de SCSRL, Prin adresa nr., Garda Financiară Suceava a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată cu privire la contestația formulată.

În drept, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, face aplicarea **art. 214** din Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

„(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(...)

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...).”

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare în sumă de prin Decizia de impunere, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., contestată de societate și stabilirea caracterului infracțional al faptei săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de cercetare penală urmează să se pronunțe asupra caracterului infracțional al faptei, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora, în perioada iunie-septembrie 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi în valoare totală de, emise de SCSRL, reprezentând achiziția a lemn rotund rășinoase în baza a avize de însoțire primare și mc cherestea tivită rășinoase în baza a avize de însoțire secundare și pentru care nu s-a dovedit realitatea operațiunii, cheltuielile înregistrate în contabilitate neavând la bază documente justificative.

Astfel, organele fiscale au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de și accesorii aferente.

Urmare celor prezentate, organele de cercetare penală urmează să analizeze dacă faptele prezentate întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni, în temeiul Codului de procedură penală.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Potrivit prin principiului de drept prevăzut la art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală „Judecata în fața instanței civile se suspendă până la rezolvarea definitivă a cauzei penale”.

Precizăm de asemenea că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183,

alin. 1. lit. a din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. 1 lit. a după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”*

De asemenea, prin aceeași decizie, Curtea Constituțională a constatat *„Pentru identitatea de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificare și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora *”hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul ca prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *„penalul ține loc civilul”*, consacrat prin art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care se va suspenda soluționarea contestației pentru **suma totală de lei, din care TVA în sumă de, dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente TVA**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea contestațiilor formulate împotriva Deciziei de reverificare nr. și Deciziei de impunere nr. privind suma de lei**, conform pct. 10.1 din Ordinul președintelui A.N.A.F nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 380 din 31 mai 2011, care prevede:

„10.1. Daca prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativa, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele

de cercetare si 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 sa facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2—2.4 din prezentele instrucțiuni.”

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală și de constituirea statului ca parte civilă în procesul penal pentru recuperarea pe această cale a prejudiciului cauzat bugetului de stat, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct. 10.1 din Ordinul președintelui A.N.A.F nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 380 din 31 mai 2011, citat anterior.

2. Referitor la suma de, din care TVA în sumă de lei, dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente TVA, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă unor prestări de servicii și unor achiziții, în condițiile în care facturile au fost emise de contribuabili inactivi.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iulie 2011, societatea înregistrează în contabilitate trei facturi primite de la SC SRL Piatra Neamț în valoare netă de cu TVA deductibilă în sumă de (factura nr. în valoare netă de și TVA de, reprezentând contravaloare transport, factura nr. în valoare netă de și TVA de, reprezentând contravaloare transport și factura nr. în valoare netă de și TVA de, reprezentând contravaloare pânze banzic), în condițiile în care, așa după cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi accesabil în aplicația ANAF, prin OANAF nr. 2499/21.09.2010, publicat la data 07.10.2010, SC SRL Piatra Neamț a fost declarat inactiv, iar începând cu data de 01.11.2010 i-a fost anulată înregistrarea ca plătitor de TVA.

Astfel, organele fiscale au stabilit suplimentar **TVA în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

În urma verificărilor efectuate s-a mai constatat că, în luna iunie 2012, societatea înregistrează în contabilitate două facturi primite de la SC SRL Vânători Neamț în valoare netă de lei și TVA în sumă de

..... (factura nr. în sumă de + TVA în sumă de lei, reprezentând contravaloare prestări servicii/diverse piese de schimb și factura în sumă de + TVA de, reprezentând contravaloare prestări servicii/diverse piese de schimb), în condițiile în care, așa după cum rezultă din Registrul contribuabililor inactivi accesabil în aplicația ANAF, prin OANAF nr. 2073/13.05.2011, publicat la data 30.05.2011, SC SRL a fost declarat inactiv, iar începând cu data de 01.06.2011 i-a fost anulată înregistrarea ca plătitor de TVA.

Astfel, organele fiscale au stabilit suplimentar **TVA în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de**

În contestația formulată, petenta invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție din 06.09.2012 în cauza C-324/11 și ale art. 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului și susține că destinatarul beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă prestatorul de servicii este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de art. 226, iar autoritățile fiscale nu pot refuza dreptul de deducere pentru acest motiv.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 11 alin. 1 și alin. 1²** din Codul fiscal, unde se stipulează că:

ART. 11

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.

[...]

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

[...]

(1⁴) 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 înscriși 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.”

- La art. 153 alin. 9 lit. b din același act normativ se precizează:

ART. 153

“Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

[...]

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

[...]

b) dacă a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, de la data înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului;

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale nu iau în considerare tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

De asemenea, se stipulează că cei care achiziționează bunuri de la contribuabili cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscriși 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.

- De asemenea, în ceea ce privește TVA, la art. 146 alin. 1 lit. a și art. 155 alin. 5 lit. d din Codul fiscal, se stipulează că:

ART. 146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

ART. 155

“Facturarea

[...]

(5) 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 emite factura;
[...]"

Din aceste prevederi legale se reține că, pentru a avea dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care trebuie să fie emisă conform legii.

Factura trebuie să cuprindă o serie de elemente obligatorii, respectiv trebuie să cuprindă denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma inspecției fiscale, organele de control au respins la deducere TVA în sumă de lei, din care TAV în sumă de aferentă facturilor nr., nr. și nr., emise de SC SRL Piatra Neamț și TVA în sumă de aferentă facturilor nr. și, emise de SC SRL, pe motiv că cele două societăți erau declarate ca fiind inactive.

Din consultarea site-ului ANAF, rezultă că SC SRL este declarată ca fiind contribuabil inactiv începând cu data 07.10.2010, conform OPANAF nr. 2499/21.09.2010, poziția ..., că începând cu data de 01.11.2010 i-a fost anulată înregistrarea ca plătitor de TVA și că până în prezent nu a fost reactivat. Rezultă că facturile nr., nr. și nr. au fost emise în perioada în care furnizorul era inactiv.

De asemenea, din consultarea site-ului ANAF rezultă că SC SRL este declarată ca fiind contribuabil inactiv începând cu data 30.05.2011, conform OPANAF nr. 2073/13.05.2011, poziția, că începând cu data de 01.06.2011 i-a fost anulată înregistrarea ca plătitor de TVA și că până în prezent nu a fost reactivat. Rezultă că facturile nr. și au fost emise în perioada în care furnizorul era inactiv.

Așa după cum rezultă din prevederile legale citate mai sus, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

• Ordinul președintelui ANAF nr. 575 din 21 iulie 2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi la **art. 3**, precizează că:

ART. 3

“(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”.

Conform acestor prevederi legale, documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Se reține astfel că facturile fiscale emise după declararea contribuabilului ca fiind inactiv nu se iau în considerare.

Deoarece facturile au fost emise de contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui ANAF și le-a fost anulată înregistrarea ca plătitor de TVA, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere TVA înscrisă în facturile respective.

Petenta susține că are dreptul la deducerea TVA deoarece, conform normelor europene, autoritatea fiscală nu are dreptul de a refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la art. 226 din Directiva 2006/112/CE.

De asemenea, societatea invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție din 06.09.2012 în cauza C-324/11 și ale art. 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului și susține că destinatarul beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă prestatorul de servicii este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Precizăm că nu ne însușim susținerea contestatoarei, întrucât prin aderarea României la Uniunea Europeană, legislația națională s-a adaptat și s-a armonizat cu legislația comunitară, pentru a nu exista reglementări diferite cu privire la o operațiune economică.

• Astfel, la **art. 178 și 220** din DIRECTIVA 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, se prevede că:

„ART. 178

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220 - 236 și cu articolele 238, 239 și 240; [...]

ART. 220

Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

(1) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;”.

• Totodată, la art. 273 din DIRECTIVA 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, se prevede că:

„ART. 273

Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Din aceste prevederi se reține că și legislația europeană prevede că, pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile legale, privind livrările de bunuri efectuate de o persoană impozabilă.

• În legislația României, noțiunea de persoană impozabilă este definită la art. 125¹ pct. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”.

• La art. 127 din Codul fiscal, se prevede că:

„ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Se reține că reprezintă persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice.

Din moment ce, așa cum am precizat, cele două societăți furnizoare erau inactive, nu puteau desfășura activități economice.

De asemenea, așa cum rezultă din baza de date existentă pe pagina de internet www.mfinante.ro, celor două societăți furnizoare li s-a anulat înregistrarea TVA, respectiv SC SRL la data de 01.11.2010 și SC SRL la data de 01.06.2011.

Prevederile speciale ale Codului fiscal, art. 11 alin 1 și alin. 1², ce le-am menționat, stipulează în mod clar că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi prevede că facturile fiscale emise de un contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a Hotărârii Curții Europene din 06.09.2012, aceasta nu poate fi avută în vedere, întrucât, pe de o parte, aceasta se referă la cadrul juridic european coroborat cu cadrul juridic maghiar, și nu cu cel românesc, iar, pe de altă parte, această cauză se referă la situația în care autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă.

În cazul în speță, fiind vorba de deducerea taxei pe bază de facturi emise pe numele unor furnizori declarați inactivi, deci care nu desfășoară activități economice, contestatoarea nu are dreptul la deducerea taxei înscrise în acestea.

Totodată, contribuabilii declarați inactivi sunt înscrși în Lista contribuabililor declarați inactivi, iar listele respective se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, și pe pagina de internet www.mfinante.ro, la secțiunea "Informații contribuabili", acestea putând fi cunoscute de către cei interesați.

Prin urmare, susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere prevederile legale citate și faptul că societatea a dedus TVA aferentă unor facturi emise de contribuabili inactivi, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere TVA aferentă acestor facturi, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de (..... +), reprezentând TVA.**

Deoarece pentru TVA în sumă delei, care a generat accesoriile, s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată, faptul că prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **rezultă că societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente TVA, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul).**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C.** **S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- lei – TVA;
- lei – accesorii aferente TVA.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C.** **S.R.L.** împotriva Deciziei de reverificare nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de **lei**, reprezentând:

- – TVA;
- lei – accesorii aferente TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.