



DECIZIA NR. 10359/18.07.2019

privind soluționarea contestației formulate de

Î.I. X din județul Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X asupra contestației formulate de **Î.I. X**, CIF X, număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Iași FX, cu domiciliul fiscal în sat X, comuna X, județul Iași.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

De asemenea, petenta mai contestă și Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală nr.X, anexă la Decizia de impunere nr.X.

Obiectul contestației îl constituie taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv data de **09.11.2018**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **04.12.2018**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X.

Contestația este semnată de către doamna X și poartă ștampila întreprinderii individuale.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. Î.I. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X și a Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală nr.X, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, susținând următoarele:

În raportul de inspecție fiscală sunt trecute niște societăți cu care petenta nu a avut relații comerciale (S.C. X S.R.L.).

Tot în raportul de inspecție fiscală se precizează că doamna X a fost invitată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași pentru a-și exprima un punct de vedere la data de 26.10.2018, ora 10, aspect care era imposibil de pus în practică deoarece raportul de inspecție fiscală a fost primit la data de 29.10.2018.

Pe data de 30.07.2018, ora 12:49, petenta a primit pe adresa de email, de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, o situație privind rezultatul inspecției fiscale, prin acesta fiindu-i comunicat că are următoarele obligații de plată la bugetul de stat: S lei impozit pe venit și S lei taxă pe valoarea adăugată.

În aceeași zi, la ora 13:01, petenta a primit un nou email prin care i se comunica că datorează bugetului de stat suma de S lei reprezentând impozit pe venit și suma de S lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, în ceea ce privește discuția finală, programată a avea loc la data de 26.10.2018, ora 10, petenta susține că aceasta nu a putut avea loc deoarece proiectul de raport de inspecție fiscală a fost primit pe data de 29.10.2018, reprezentantul întreprinderii individuale nefiind înștiințat de această întâlnire în alt mod.

Petenta susține că sumele depuse de către reprezentantul întreprinderii individuale reprezintă aport acestuia pentru acoperirea cheltuielilor curente și achiziția de echipamente și mijloace fixe necesare începerii activității, și nu sume rezultate din vânzări care nu au fost facturate, așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

Contestatoarea mai afirmă că în perioada 2017-2018 nu a emis nicio factură reprezentând vânzare de piese auto, că în evidența contabilă nu se regăsesc venituri din vânzarea de piese auto și că obiectul de

activitate nu a fost schimbat, acesta rămânând același de la începutul activității, și anume “ Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții” cod CAEN 1623.

Petenta afirmă că a achiziționat piese de schimb în anul 2017 în sumă de S lei, iar în anul 2018 în sumă de S lei pe care le-a folosit pentru reparația autovehiculului Renault, cu numărul de înmatriculare X, aparținând întreprinderii individuale, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții fiind dedusă limitat, în procent de 50% din valoarea înscrisă pe facturi.

De asemenea, petenta arată faptul că facturile emise de aceasta conțin taxă pe valoarea adăugată colectată, aceasta fiind declarată corect și la timp prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina petentei, pentru perioada 14.05.2015-30.04.2018, obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Slei.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**, contestată de petentă, a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală având în vedere următoarele aspecte:

În anul 2015, **Î.I. X** din județul Iași a beneficiat de două rambursări de TVA, astfel: în luna septembrie în sumă de S lei, iar în luna decembrie în sumă de S lei, finalizate cu emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. X și nr. X.

Î.I. X din județul Iași a decontat lucrări de consultanță, proiectare și construcții pentru obiectivul „Organizare de șantier și Construire atelier de tâmplărie” în satul X, comuna X, județul Iași, conform Autorizației de construire nr.2 din 16.01.2015, eliberată de Primăria Comunei X din județul Iași.

Finanțarea lucrărilor a fost asigurată de Agenția de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit, prin Centrul Regional pentru Finanțarea Investițiilor Rurale 1 Nord Est, conform Contractului de Finanțare nr.X.

Organele de inspecție fiscală nu au verificat perioada 01.01.2015-31.12.2015, această perioadă fiind deja verificată.

În anul 2016, petenta a obținut venituri impozabile în sumă de Slei, așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți, astfel:

- de la **Î.I. X**, în sumă totală de S lei, această întreprindere individuală aparținând fiului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;
- de la S.C. XT S.R.L., în sumă de S lei;
- de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă totală de S lei, această societate aparținând soțului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă au fost făcute către societăți aparținând familiei X.

În anul 2017, petenta a obținut venituri impozabile în sumă de S lei, așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți, astfel:

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, această societate aparținând doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;

-de la S.C. XT S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă totală de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă totală de S lei, această societate aparținând soțului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;

-de la Școala Prof X, în sumă de S lei;

-de la Primăria X, în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă în anul 2017 au fost făcute către societăți aparținând familiei X.

Taxa pe valoarea adăugată colectată de contestatoare în anul 2017 este în sumă de S lei, din care aproximativ jumătate provine din relațiile comerciale cu societățile aparținând familiei X.

În anul 2018, analizând documentele puse la dispoziție de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, până la data de 31.03.2018, aceasta nu a realizat niciun venit din activitatea de fabricare a produselor din lemn, necolectând taxă pe valoarea adăugată, singurele înregistrări în Registrul jurnal de încasări și plăți fiind referitoare la încasarea de subvenții de la Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă, în sumă de S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile de deducere inițiale ale TVA rambursate în sumă de S lei, obiectul de activitate fiind „Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții”, cod CAEN 1623.

În anii 2015 și 2016, urmare a celor două rambursări de TVA solicitate, petentei i s-a rambursat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Urmărind evoluția veniturilor obținute, precum și a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora, în perioada 2015-2018, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute sunt extrem de mici, peste jumătate din acestea fiind obținute de la entități economice ce

aparțin familiei X, fapt ce ridică un semn de întrebare asupra realității acestor operațiuni.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Î.I. X** a pierdut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Slei, taxă ce i-a fost rambursată anterior.

III.Din analiza documentației existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestator, precum și a prevederilor legale în vigoare, se reține:

Aspecte procedurale

Referitor la susținerile petentei precum că a fost invitată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași pentru a-și exprima un punct de vedere la data de 26.10.2018, ora 10, aspect care era imposibil de pus în practică deoarece raportul de inspecție fiscală a fost primit la data de 29.10.2018, că pe data de 30.07.2018, ora 12:49, a fost înștiințată de organele de inspecție fiscală cu privire la faptul că în sarcina sa au fost stabilite anumite obligații fiscale, pentru ca ulterior să fie înștiințată că datorează alte sume și că discuția finală, programată a avea loc la data de 26.10.2018, ora 10 nu a avut loc deoarece proiectul de raport de inspecție fiscală a fost primit pe data de 29.10.2018.

În drept, art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 130- Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2)Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare.

Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. X, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că prin adresa nr.Xpetentei i-a fost transmis în format electronic, prin contabil X proiectul raportului de inspecție fiscală, aceasta fiind înștiințată cu privire la faptul că discuția finală va avea loc la data de 26.10.2018, ora 10, la sediul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

La data de 31.10.2018, petenta a trimis prin e-mail punctul său de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală prin care susține că nu și-a schimbat obiectul de activitate și că nu a realizat venituri din vânzarea de piese de schimb, în Raportul de inspecție fiscală fiind înscrise aceste aspecte.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au emis Înștiințarea pentru discuția finală nr.X având acordul verbal al petentei că se va prezenta la sediul organului fiscal până la finalul programului.

Deoarece petenta nu a dat curs invitației organelor de inspecție fiscală, acestea au transmis prin e-mail, luni, 29.10.2018, ora 14:06, un proiect de raport de inspecție fiscală în ciornă, precum și precizarea că poate formula un punct de vedere în scris până la data de 02.11.2018.

La data de 31.10.2018, ora 09:19, petenta transmite prin e-mailul domnului X punctul de vedere asupra constatrilor organelor de inspecție fiscală, acest punct de vedere fiind înscris în Raportul de inspecție fiscală nr.X.

Astfel, faptul că i s-a încălcat dreptul la apărare prevăzut de art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **nu poate fi luat în considerare** întrucât este contrazis chiar prin depunerea contestației analizată prin prezenta decizie, care reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește, totodată, că petentei i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare.

Se reține că specificul activității de inspecție fiscală presupune verificarea înscrisurilor și evidențelor pe care dispozițiile legale le impun în vederea stabilirii obligațiilor fiscale astfel încât proba cu înscrisuri are o importanță covârșitoare în cazul stabilirii obligațiilor fiscale, realitate care trimite spre concluzia potrivit căreia necesitatea asigurării unei audieri orale a contribuabilului nu este relevantă în speță, fiind pe deplin suficientă acordarea permisiunii, prin lege, de a formula observații scrise, drept de care contribuabilul s-a folosit prin depunerea contestației, și de a depune la dosarul cauzei orice înscrisuri pe care contribuabilul le consideră necesare .

Astfel, dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative,

exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

Referitor la susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală i-au transmis proiecte de raport de inspecție fiscală în care erau consemnate ca fiind datorate anumite obligații fiscale în cuantumuri ce diferă de la un proiect la altul, se reține faptul că proiectul de raport de inspecție fiscală reprezintă un act premărgător emiterii raportului de inspecție fiscală și că pe măsura informării corecte a organelor de inspecție fiscală de către petentă, acestea au modificat rezultatele controlului, în plus sau în minus.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Aspecte de fond

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, contestată de petentă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au prezentat probe obiective care să confirme că scopul esențial al operațiunilor desfășurate a fost acela de a obține avantaje fiscale.

În fapt, Î.I. X din județul Iași are ca obiect de activitate „Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții”, cod CAEN 1623.

În anul 2015, petenta a decontat lucrări de consultanță, proiectare și construcții pentru obiectivul „**Organizare de șantier și Construire atelier de tâmplărie**” în satul X, comuna X, județul Iași, conform Autorizației de construire nr.X din 16.01.2015, eliberată de Primăria Comunei X din județul Iași.

Finanțarea lucrărilor a fost asigurată de Agenția de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit, prin Centrul Regional pentru Finanțarea Investițiilor Rurale1 Nord Est, conform Contractului de Finanțare nr.X.

Petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de consultanță, proiectare și construcții, în sumă totală de S lei, astfel că, în anul 2015, **Î.I. X** din județul Iași a beneficiat de două rambursări de TVA: în luna septembrie în sumă de S lei, iar în luna decembrie în sumă de S lei, finalizate cu emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. X și nr. X.

Organele de inspecție fiscală nu au verificat perioada 01.01.2015-31.12.2015, această perioadă fiind deja verificată.

În anul 2016, petenta a obținut venituri impozabile în sumă de S lei, așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți, astfel:

- de la Î.I. X, în sumă totală de S lei, această întreprindere individuală aparținând fiului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;
- de la S.C. XT S.R.L., în sumă de S lei;
- de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;
- de la S.C. X S.R.L., în sumă totală de S lei, această societate aparținând soțului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă au fost făcute către societăți aparținând familiei X.

În anul 2017, petenta a obținut venituri impozabile în sumă de S lei, așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți, astfel:

- de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;
- de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, această societate aparținând doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;
- de la S.C. XT S.R.L., în sumă de S lei;
- de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;
- de la S.C. X S.R.L., în sumă totală de S lei;
- de la S.C. XS.R.L., în sumă totală de S lei, această societate aparținând soțului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;
- de la Școala Prof X, în sumă de S lei;
- de la Primăria X, în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă în anul 2017 au fost făcute către societăți aparținând familiei X.

Taxa pe valoarea adăugată colectată de contestatoare în anul 2017 este în sumă de S lei, din care aproximativ jumătate provine din relațiile comerciale cu societățile aparținând familiei X.

În anul 2018, analizând documentele puse la dispoziție de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, până la data de 31.03.2018, aceasta nu a realizat niciun venit din activitatea de fabricare a produselor din lemn, neclectând taxă pe valoarea adăugată, singurele înregistrări în Registrul jurnal de încasări și plăți fiind referitoare la încasarea de subvenții de la Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă, în sumă de S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile de deducere inițiale ale TVA rambursate în sumă de S lei, obiectul de activitate fiind „Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții”, cod CAEN 1623.

În anii 2015 și 2016, urmare a celor două rambursări de TVA solicitate, petentei i s-a rambursat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Urmărind evoluția veniturilor obținute, precum și a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora, în perioada 2015-2018, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute sunt extrem de mici, peste jumătate din acestea fiind obținute de la entități economice ce aparțin familiei X, fapt ce ridică un semn de întrebare asupra realității acestor operațiuni.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Î.I. X** a pierdut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Slei, taxă ce i-a fost rambursată anterior.

În drept, art.297 alin.(4) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.297-(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

“Art.299 -(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. 319](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să facă dovada îndeplinirii mai multor condiții de fond și de formă.

Astfel, în primul rând, persoana impozabilă trebuie să facă dovada că achiziția pentru care își exercită dreptul de deducere a TVA **este reală**. Prin urmare, în lipsa unei operațiuni reale, în sfera taxei, existența unei facturi conforme cu prevederile legale sau a oricărui altor documente nu conferă persoanei impozabile dreptul de a deduce TVA.

Este de remarcat faptul că art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilește condițiile în care o persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor sale.

Prin urmare, atunci când se analizează dreptul de deducere a TVA al unei persoane impozabile prin prisma art.297 din Codul fiscal, se pornește de la premisa că achizițiile sunt reale și este necesar a se stabili dacă sunt destinate unor operațiuni cu drept de deducere.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.69 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“69.-(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 299](#) alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 319](#) alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 297](#) alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Astfel, justificarea deducerii se efectuează numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și cu dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

Prin urmare, din prevederile legale redate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor sale **(reale)** dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere și dacă deține exemplarul original al unei facturi care să cuprindă cel puțin elementele prevăzute la art.319 alin.(20) din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-întreprinderea individuală a decontat lucrări de consultanță, proiectare și construcții pentru obiectivul “Organizare de șantier și Construire Atelier de Tâmplărie” în satul X, comuna X, județul Iași, conform autorizației de construire nr.2/16.01.2015, eliberată de Primăria Comunei X, județul Iași. Finanțarea lucrărilor a fost asigurată de Agenția de Plăți pentru Dezvoltare rurală și pescuit prin Centrul Regional pentru Finanțarea Investițiilor Rurale 1 Nord Est, conform Contractului de Finanțare nr.X;

-condiția impusă în contractul de finanțare era ca **Î.I. X** să obțină venituri în fiecare an din obiectul de activitate finanțat, respectiv tâmplărie;

-petenta a beneficiat de două rambursări de TVA: în septembrie 2015 în sumă de S lei, iar în decembrie 2015 în sumă de S lei;

-petenta a obținut și a declarat la organul fiscal în anii 2015, 2016, 2017 și 2018 următoarele venituri:

a) În anul 2015 contestatoarea a obținut venituri impozabile în sumă de S lei, veniturile impozabile declarate fiind în sumă de S lei, compuse din:

-TVA rambursată în sumă de S lei;

-împrumuturi acordate de deținătorul întreprinderii în sumă de S lei în scopul finanțării construcției clădirii și achiziției de utilaje;

S lei dobândă bancară.

b) În anul 2016 contestatoarea a obținut venituri impozabile în sumă de S lei, veniturile impozabile declarate fiind în sumă de S lei, compuse din:

-de la Î.I. X, în sumă totală de S lei, această întreprindere individuală aparținând fiului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;

-de la S.C. XT S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. XS.R.L., în sumă totală de S lei, această societate aparținând soțului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași.

-TVA rambursată în sumă de S lei;

-aportul titularului întreprinderii în sumă de S lei;

-încasare AFIR în sumă de S lei.

c) În anul 2017 contestatoarea a obținut venituri impozabile în sumă de S lei, conform Registrului Jurnal de Încasări și Plăți, compuse din:

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, această societate aparținând doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;

-de la S.C. XT S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L., în sumă totală de S lei;

-de la S.C. XS.R.L., în sumă totală de S lei, această societate aparținând soțului doamnei X și având sediul în localitatea X, comuna X, jud. Iași;

-de la Școala Prof X, în sumă de S lei;

-de la Primăria X, în sumă de S lei.

d) În perioada 01.01.2018-30.04.2018 petenta nu a realizat venituri din activitatea de tamplărie, singurele înregistrări din Registrul Jurnal de Încasări și Plăți fiind încasarea de subvenții de la Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă în sumă de S lei;

-afereț veniturilor realizate, petenta a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel:

-în anii 2015 și 2018, TVA colectată S lei;

-în anul 2016, TVA colectată în sumă de S lei;

-în anul 2017, TVA colectată în sumă de S lei.

Se reține faptul că organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin e-mail, în data de 20.02.2019, să-i comunice dacă a formulat sesizare penală pentru aspectele constatate ca urmare a inspecției fiscale.

Tot prin e-mail, în aceeași dată, organele de inspecție fiscală ne-au comunicat că nu au sesizat organele de urmărire și cercetare penală.

De asemenea, se reține faptul că singurul motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Sleii a fost acela că : *“mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă au fost făcute către societăți aparținând familiei X.”*

Având în vedere aceste aspecte, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr. X, a solicitat Direcției Generale de Legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizări privind corectitudinea aplicării ajustării taxei pe valoarea adăugată deductibilă de către organele de inspecție fiscală.

Prin adresa nr.A_LPF X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, urmare a redirecționării către aceasta, de către Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, a adresei noastre nr.X ne transmite că: *“...prevederile art.305 din Codul fiscal se aplică doar pentru ajustarea TVA în cazul bunurilor de capital și doar în situațiile prevăzute la alin.(4) al acestui articol” și că: “... organele fiscale competente trebuie să prezinte probe obiective care să confirme că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a obține un avantaj fiscal și, ca urmare, că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Nu excludem prin urmare, existența conținutului economic al tranzacției care a condus la solicitarea la rambursare a TVA achitate de Întreprinderea Individuală X.”*

Din adresa de mai sus rezultă că și Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a fost de acord cu acest punct de vedere, acesta fiind exprimat prin adresa nr X.

De asemenea, prin adresa nr.X, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a solicitat Agenției de Plăți pentru Dezvoltare Rurală și Pescuit să-i comunice dacă proiectul “Construire atelier tâmplărie”, finanțat în baza Contractului de Finanțare nr.X pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului național pentru dezvoltare rurală-România, având ca beneficiar pe **Î.I. X**, mai este în perioada de monitorizare și dacă pe parcursul monitorizării au existat anumite dificultăți care ar putea conduce la nerealizarea acestui proiect.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Agenția pentru Finanțarea Investițiilor din cadrul Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale ne transmite că perioada de valabilitate a contractului de finanțare (inclusiv a perioadei de monitorizare) expiră la data de 15.04.2019 și că acest proiect nu a făcut

obiectul verificărilor ex-post în perioada de monitorizare, de la data finalizării proiectului până în prezent.

De reținut este faptul că în domeniul taxei pe valoarea adăugată, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În acest sens menționăm faptul că, inclusiv în situația unor operațiuni reale, jurisprudența europeană stabilește că atunci când se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul.

În aceste circumstanțe, organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, așa cum prevede art.12 alin.(12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.”

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în decizia de impunere contestată și ținând seama de faptul că singurul motiv pentru care au precedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată a fost că *“mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă au fost făcute către societăți aparținând familiei X.”*, se reține că acestea nu au prezentat dovezi obiective care să confirme că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a obține un avantaj fiscal și, prin urmare, că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, astfel că nu putem exclude existența conținutului economic al tranzacției care a condus la solicitarea la rambursare a TVA achitată de petentă.

Trebuie avut în vedere și principiul neutralității fiscale în materie de TVA (care presupune eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina taxei datorate sau achitate, cu condiția ca activitățile sale să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA) care garantează în esență posibilitatea ca taxa aferentă achizițiilor în discuție să fie rambursată beneficiarului acestor operațiuni și nu ar putea fi ignorat faptul că furnizorul

bunurilor a acționat ca persoană obligată la plata TVA și a colectat TVA pentru livrările efectuate.

Așa cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în speță cazul Halifax & others, existența unui avantaj fiscal trebuie stabilită în raport cu scopul tranzacțiilor, respectiv dacă acestea sunt efectuate cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată pe care, într-o situație normală, persoana impozabilă nu ar fi trebuit să o deducă. Numai în astfel de circumstanțe tranzacțiile nu ar trebui luate în considerare.

În concluzie, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au prezentat dovezi obiective care să confirme că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a obține un avantaj fiscal și, prin urmare, că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, singurul motiv pentru care au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Slei fiind acela că *“mai mult de jumătate din vânzările efectuate de petentă au fost făcute către societăți aparținând familiei X.”*, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra contestației formulate de Î.I. X, astfel că urmează a se aplica dispozițiile art.129, art. 276 alin.(1) și art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ce prevăd:

“Art.129- (1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3)Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit [art. 94](#) alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

„Art.276-(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

“Art.279- (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin

raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct. 11.4. și pct. 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora:

„11.4.Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, se va desființa total Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmând ca în termen de 30 de zile, organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) și art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

“Art.50- (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.

(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la art. 49 alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare.”

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală nr.X, anexă la Decizia de impunere nr. X, se constată că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile pct. 6. „Dispoziții finale” din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" și privește termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care

este stabilită, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.

Astfel, se reține că Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală nr.X, anexă la Decizia de impunere nr. X, nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul de stat și contribuabil, *motiv pentru care nu este susceptibilă de a fi pusă în executare și pe cale de consecință, de a fi contestată.*

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Desființarea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, având ca obiect taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.