

#####

TRIBUNALUL ####

SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV, FISCAL ȘI
DE INSOLVENȚĂ

####/107/2022*

ÎNCHEIERE

Ședința publică din 10 aprilie 2025

Completul compus din:

Președinte #####

Grefier #####

Pe rol se află rejudecarea cauzei de Contencios administrativ și fiscal privind pe reclamanta ##### SRL în contradictoriu cu pârâtele ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE #### și DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE #####, având ca obiect „contestație act administrativ fiscal Decizia nr. ####/28.02.2022; F-AB nr. 168/13.10.2021”.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de amânare a pronunțării din data de 20.03.2025 și din data de 1.04.2025 când instanța, din lipsă de timp pentru deliberare a amânat pronunțarea la prezenta dată, încheieri care fac parte integrantă din prezenta.

TRIBUNALUL

Asupra cererii de față

1. ##### că, prin cererea înregistrată la data de 6.04.2022 pe rolul Tribunalul #### sub nr. de dosar ####/107/2022, reclamanta ##### S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Administrația Județeană A Finanțelor Publice #### și Direcția Generală Regională A Finanțelor Publice #####:

- Anularea Deciziei privind soluționarea contestației fiscale nr. 1930 din 28.02.2022 emisă de către DGRFP #####;

- Anularea Deciziei de impunere nr. F-AB nr. 168 din 13.10.2021 emisă de către A.J.F.P. #### constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală F-AB 159 din 13.10.2021, care a stat la baza deciziei de impunere;

- Obligarea pârâtelor, în solidar, la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de prezentul demers judiciar.

Motivele de fapt și de drept ale acțiunii:

2. În fapt reclamanta ##### S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada 1.01.2018 - 31.12.2019, al cărei obiect au fost obligațiile fiscale privind impozitul pe profit, respectiv TVA pentru perioada menționată.

3. În urma acestei inspecții fiscale, a fost emisă Decizia de impunere F-AB_168 din 13.10.2021 prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale reprezentând:

- Impozit pe profit în cuantum total de 275.525 lei;

- Taxă pe valoare adăugată în quantum total de 117.888 lei.

4. Obiectul inspecției fiscale a fost determinarea corectă a veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile, respectiv a celor nedeductibile, în vederea stabilirii corecte a profitului impozabil și a impozitului pe profit.

5. A menționat că, în ceea ce privește anii ##### # ####, veniturile reprezintă venituri din prestarea de servicii (croit, cusut încălțăminte) către societăți din Uniunea Europeană (##### și Ungaria).

6. Constatările Inspecției fiscale. Din verificarea documentelor financiar contabile ale societății în ceea ce privește modalitatea de determinare și declarare a profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent, s-au constatat de către inspectorii fiscali câteva deficiențe.

7. În primul rând, aceștia au criticat modul în care societatea și-a declarat impozitul pe profit, aceasta întrucât organele de control ar considera ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil suma de 1.280.395 lei, reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către ##### S.R.L., contribuabil care este inactiv din data de 26.02.2018, data publicării în Registrul Contribuabililor Inactivi fiind la 7.03.2018.

8. În consecință, în baza art. 11 alin. (7) din cadrul Codului Fiscal, inspectorii au considerat faptul că ##### S.R.L. nu avea drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestarea de servicii de la un contribuabil inactiv, respectiv de la ##### S.R.L., valoarea acestor cheltuieli ridicându-se, în perioada 8.03.2018 - 31.12.2018, la suma de 1.280.395 lei, acest fapt având ca și consecință diminuarea impozitului pe profit de plată la bugetul de stat cu suma de 264.833 lei.

9. În al doilea rând, tot în anul 2018, societatea ##### S.R.L. a considerat deductibile 100% la calculul impozitului pe profit impozabil cheltuielile efectuate cu reparații auto aferente autoturismelor societății, reparații care, din punctul de vedere al inspectorilor fiscali, nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

10. Cuantumul facturilor de reparații și manoperă ridicându-se la suma de 17.657,33 lei, fiind reprezentate de pielea de schimb autoturisme și manoperă reparații.

11. Mai mult, în aceeași categorie se poate încadra și cheltuielile care au constat în cheltuieli cu asigurări de răspundere civilă auto și Casco pentru autoturismele proprietatea societății, care de asemenea, potrivit concluziilor organelor fiscale nu au fost utilizate exclusiv în interesul societății.

12. În al treilea rând, controlul a vizat verificarea modului de întocmire și depunere a deconturilor de TVA. Aceștia au constatat că în ceea ce privește modul de întocmire a decontului de TVA în comparație cu jurnalele de cumpărături și vânzări nu au fost constatate diferențe.

13. Deficiență majoră a fost constată la nivelul contractului de vânzare-cumpărare având ca și încheiere de autentificare nr. 251/##/01/2018, obiectul contractului fiind imobil teren situat administrativ în intravilanul municipiului #####, număr cadastral/număr topografic 105563, teren intravilan, având categoria de folosință curți-construcții.

14. ##### ridicată din această perspectivă a fost dată de taxarea inversă conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015. Astfel, conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul Fiscal, se va aplica taxarea inversă în măsura în care este vorba despre construcții sau terenuri de orice fel, furnizorul având obligația să emită o factură fără să înscrie taxa aferentă, aceasta fiind calculată

de beneficiar și înregistrată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă prin mecanismul taxării inverse.

15. În consecință, din modul de soluționare a TVA-ului cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, s-a concluzionat că nu se justifică un TVA la rambursare în cuantum de 111.232 lei. Practic, conform concluziilor organelor fiscale contribuabilul deduce în mod nejustificat TVA în sumă de 111.066 lei, din factura de achiziție a terenului, astfel beneficiarul este responsabil alături de furnizor de aplicarea taxei inverse, iar în ipoteza neaplicării, își va pierde dreptul de deducere pentru TVA.

16. Din punctul de vedere al organelor de control fiscal societatea ##### S.R.L. nu avea dreptul de deducere pentru TVA în valoare de 111.232 lei, acest fapt având ca și consecință fiscală majorarea nejustificată a TVA-ului dedus și implicit a TVA-ului rambursat.

17. În consecință, organele de control au constatat că societatea nu avea dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii de la un contribuabil inactiv conform art. 11 alin. (7) din Codul Fiscal, respectiv aceste cheltuieli sunt reprezentate de contractarea cu ##### S.R.L., contribuabil inactiv din 26.02.2018, data publicării fiind 7.03.2018 în Registrul Contribuabililor Inactivi.

18. Astfel, s-au stabilit obligații fiscale în cuantum total de 393.731 lei, acestea constând:

- în Impozit pe profit: pentru perioada 1.01.2018 - 31.12.2019: 275.525 lei;

- în Taxă pe valoare adăugată: pentru perioada 1.01.2018 - 31.12.2018: 112.744 lei pentru perioada 1.01.2019-31.12.2019: 5.462 lei.

19. Nelegalitatea constatărilor privind fondul obligațiilor fiscale. Motive procedurale de nulitate. Reclamanta a afirmat încălcarea dreptului la apărare - refuzul de acces la dosarul administrativ.

20. În temeiul art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României, cu referire la prevederile art. 11 alin. (11) Cod fiscal și în lumina hotărârilor pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în afacerile C- 298/16, ##### și C-430/19, C.F., a solicitat conferirea accesului la întregul dosar administrativ al inspecției fiscale și al contestației fiscale.

21. Cu această ocazie, a reamintit obligațiile existente în sarcina Administrației Județene a Finanțelor Publice ##### conform dispozițiilor cuprinse în hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerea C-298/16, #####:

22. În cadrul unei proceduri de inspecție fiscală, prin care se urmărește să se verifice dacă contribuabilii s-au conformat obligațiilor lor în materie, este astfel legitim să se aștepte ca aceștia să solicite accesul la aceste documente și informații pentru ca, eventual, să furnizeze explicații sau să își susțină motivele față de punctul de vedere al administrației fiscale.

23. Respectarea efectivă a dreptului la apărare impune însă să existe o posibilitate reală de acces la respectivele documente și informații, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces.

24. În aceeași notă, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis în afacerea C-430/19, CF: Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare,

iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.

25. Pentru a preîntâmpina un argument eronat, a precizat că aplicabilitatea considerentelor din cauza CF, anterior redate, nu se limitează la procedurile de inspecție fiscală care privesc taxa pe valoarea adăugată, ci pot fi extinse și asupra celor care privesc impozitul pe profit, cum este cazul de față:

26. În ceea ce privește, pe de altă parte, partea din litigiul principal referitoare la impozitul pe profit, trebuie amintit că, atunci când o legislație națională se conformează, în soluționarea unor situații pur interne, soluțiilor reținute în dreptul Uniunii, pentru a evita, de exemplu, apariția unor discriminări împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței ori pentru a asigura o procedură unică în situații comparabile, există un interes al Uniunii cert ca, pentru a evita viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, indiferent care sunt condițiile în care acestea urmează să fie aplicate (Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische #####, C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 22 și jurisprudența citată).

27. Astfel, o interpretare dată de ##### dispozițiilor de drept al Uniunii în situații pur interne se justifică pentru motivul că acestea au devenit, în temeiul dreptului național, direct și necondiționat aplicabile, pentru a se asigura un tratament identic situațiilor interne și situațiilor reglementate de dreptul Uniunii (Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische #####, C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 23).

28. ##### în vedere toate aceste motive, a apreciat că i s-a încălcat dreptul de acces la dosarul administrativ, având în vedere faptul că prin intermediul Deciziei de soluționare a contestației fiscale se învederează aspecte de care nu le are la cunoștință (pag. 9 din Decizia de soluționare a contestației fiscale):

29. Mai mult, din documentele la dosar se reține că, urmare a verificărilor efectuate de către inspectorii fiscali la ##### S.R.L., au fost constatate deficiențe fiscale care au dus la stabilirea de obligații suplimentare și au fost sesizate organele de cercetare penale pentru fapte prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005, prejudiciul transmis fiind de 770.988 lei."

30. Solicită să se aibă în vedere următoarele:

(1) Nimeni nu este mai presus de lege (art. 16 din Constituția României). ##### în vedere hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din afacerea C-298/16 #####, care este obligatorie, dreptul nostru de acces la dosarul administrativ este indiscutabil. Acest drept constituie în fapt premisa exercitării eficiente a dreptului la apărare.

(2) ##### organul de soluționare a contestației a refuzat să îi permită exercitarea acestui drept, a solicitat să se constate nelegalitatea acestui refuz esențialmente nejustificat.

(3) Pentru a preveni orice discuție referitoare la incidența art. 11 Cod procedură fiscală pe tema secretului fiscal, a menționat faptul că nu se opune să îi fie furnizate documente secretizate de către fisc. în speță, atunci când anumite "acuzatii" de natură fiscală sunt formulate pe baza unor documente care nu au fost comunicate cu contribuabilul, sancțiunea aplicabilă este nulitatea actului administrativ.

(4) De altfel, deja numeroase instanțe au cenzurat refuzul furnizării accesului la dosarul administrativ prin anularea actelor administrative emise, confirmate prin practica judiciară

conturată în sensul obligării organului fiscal la asigurarea accesului la dosarul administrativ. A menționat, inter alia, soluția Tribunalului București în dosarul nr. #####/3/2018, pronunțată prin sentința civilă nr. ####/29.01.2019: „Din documentele depuse de pârâta la acest dosar, precum și poziția reclamantei exprimată în scris, după consultarea dosarului, instanța a reținut că nici până în prezent acesteia nu i s-a respectat/asigurat accesul la dosarul administrativ complet, aspect de natură a îi afecta în mod direct dreptul la apărare și deci accesul la instanța în înțelesul art. 6 #####.”

31. Tribunalul a reținut că, din acest aspect refuzul comunicării complete a acestui dosar o vatămă pe reclamantă în înțelesul art. 1 din Legea nr. 554/2004, întrucât constituie un refuz nejustificat, astfel cum îl definește legiuitorul, reflectat de art. 2 lit. m din aceeași lege, cu exces de putere - ce reprezintă exercitarea dreptului de apreciere, aparținând autorităților administrației publice, prin încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale cetățenilor, prevăzute de Constituție sau de lege.”

32. Dreptul la apărare se încadrează în drepturile fundamentale care fac parte integrantă din principiile generale de drept, iar dreptului de acces la dosarul administrativ constituie premisa exercitării efective a dreptului de a fi ascultat (reglementat de art. 9 din Legea nr. 207/2015) și contribuie la respectarea dreptului la apărare, parte a principiului legalității reglementat de art. 4 din aceeași lege.

33. Prin restrângere a dreptului la apărare al reclamantei, în elementele sale esențiale - dreptul de a fi ascultat și accesul la întreg dosarul administrativ - organul fiscal săvârșește un abuz, printr-un exces de putere/obstrucționare a informării corecte și complete a contribuabilului și nu se poate exonera de răspunderea ce o poartă, decât în măsură în care garantează părții reclamante accesul la acest dosar, deci la întreaga procedură administrativă fiscal desfășurată în raport de aceasta.

34. În ambianța motivelor expuse supra, a solicitat constatarea ca fiind încălcat dreptul de acces la dosarul administrativ, singura sancțiune viabilă care se impune fiind nulitatea actului administrativ emis în urma controlului.

35. Critici asupra fondului obligațiilor fiscale. Impozitul Pe #####. În ceea ce privește criticile în cele ce urmează, preliminar, a amintit că întreaga jurisprudență europeană în materie de TVA este aplicabilă și în materia impozitului pe profit. Face trimitere expresă, în context, la cele reținute de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cuprinsul hotărârii din 4 iunie 2020 în cauza C-430/19, C.F.

36. În ceea ce privește, pe de altă parte, partea din litigiul principal referitoare la impozitul pe profit, trebuie amintit ca, atunci când o legislație națională se conformează, în soluționarea unor situații pur interne, soluțiilor reținute în dreptul Uniunii, pentru a evita, de exemplu, apariția unor discriminări împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței ori pentru a asigura o procedură unică în situații comparabile, există un interes al Uniunii cert ca, pentru a evita viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, indiferent care sunt condițiile în care acestea urmează să fie aplicate (Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische #####, C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 22 și jurisprudența citată).

37. Astfel, o interpretare dată de ##### dispozițiilor de drept al Uniunii în situații pur interne se justifică pentru motivul că acestea au devenit, în temeiul dreptului național, direct și necondiționat aplicabile, pentru a se asigura un tratament identic situațiilor interne și situațiilor

reglementate de dreptul Uniunii (Hotărârea din 24 octombrie 2019, Belgische #####, C-469/18 și C-470/18, EU:C:2019:895, punctul 23).

38. Întreaga situație juridică în care se află ##### SRL este cauzată preponderent de relația comercială pe care aceasta a întreținut-o cu societatea ##### SRL. După cum este cunoscut, societatea ##### SRL a fost declarată ca fiind contribuabil inactiv deoarece nu și-a îndeplinit obligația de a avea un sediu social real.

39. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

40. Pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, potrivit art. 299 din legislația națională, este necesară îndeplinirea următoarelor condiții: bunurile achiziționate să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ori a operațiunilor scutite de taxă, iar persoana impozabilă să dețină o factură întocmită în conformitate cu dispozițiile art. 319 C. Fiscal.

41. Cu privire la modul în care CJUE interpretează dreptul de deducere a TVA, respectiv condițiile în care acesta se exercită, precum și posibilitatea statelor membre de a limita exercitarea acestui drept, edificatoare este decizia pronunțată în cauza C-438/09 Dankowski vs. Fiscul polonez. Astfel, prin hotărârea luată, instanța europeană, în calitate de unic organism care are dreptul de a interpreta dreptul comunitar, a arătat că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că o persoană beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată achitată pentru bunurile sau serviciile furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de lege, în special cele referitoare la identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii bunurilor furnizate.

42. Mai mult, legislația europeană impune pentru deductibilitatea taxei următoarele condiții, deduse din prevederile art. 168 lit. a) din Directiva 112/2006, respectiv:

- cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul directivei;
- bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia;
- în amonte aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o persoană impozabilă.

43. Autoritățile naționale și instanțele de judecată sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de către persoana impozabilă, dar și atunci când persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa participă la o operațiune implicată în fraudă fiscală privind TVA, săvârșită de un alt operator în amonte sau în aval, în lanțul acestor livrări sau prestări, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau utilizarea serviciilor în aval.

44. Jurisprudența CJUE este unitară în domeniul dreptului de deducere, iar ideea de bază e aceea de a proteja partea inocentă, implicată involuntar într-un circuit fraudulos, împotriva interdicțiilor impuse de legislația națională și pretinse de autoritățile fiscale.

45. La nivelul jurisprudenței Uniunii Europene, s-a stabilit în mod constant că Directiva #####CE privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată se opune unei practici naționale

în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere de TVA, pentru motivul că emitentul facturii aferente bunurilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca aceasta autoritate să dovedească, având în vedere elementele obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere, era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

46. De asemenea, s-a statuat că articolul 167, art. 168 litera (a), art. 178 litera (a) și art. 273 din Directiva ##### trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă și că dispunea de bunurile în cauză, astfel fiind în măsură să le livreze.

47. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA. Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte condițiile de fond, cât și cele de formă.

48. În prezenta speță, condițiile de formă sunt îndeplinite prin facturile supuse controlului și care cuprind toate elementele de identificare menționate în directivă, precum și condițiile de fond astfel cum reies din art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112: fiind o "persoană impozabilă" în sensul respectivei directive, obiectul - operațiuni de cusut manual încălțăminte, pentru obiectul său principal de activitate - activități de croit, cusut încălțăminte.

49. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a fost sesizată în repetate rânduri cu situații în care autoritățile fiscale naționale au refuzat unei persoane impozabile acordarea dreptului de deducere a TVA - ului pe motivul unor nereguli sau omisiuni legate de condițiile de formă, condițiile de fond prevăzute de Directiva ##### fiind, pe de altă parte, îndeplinite. Din hotărârile Curții reiese că dreptul de deducere a TVA - ului plătit în amonte se acordă dacă cerințele de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

50. Întrucât refuzul dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea este dispusă să admită doar în împrejurări speciale că nerespectarea unor obligații de formă poate să determine în mod legitim autoritățile fiscale să refuze unei persoane impozabile acordarea unui astfel de drept.

51. Până în prezent, rezultă din jurisprudență că pierderea dreptului de deducere a TVA - ului poate fi reținută în două cazuri distincte. Pe de o parte, este vorba despre cazul în care efectul încălcării cerințelor de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond aferente dreptului de deducere a TVA-ului au fost îndeplinite. Pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoana impozabilă știind sau trebuind să știe că operațiunile în cauză erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă.

52. ##### situație se explică prin împrejurarea că cerințele de formă sunt prevăzute în mod precis pentru a garanta aplicarea TVA-ului și pentru a permite controlul TVA-ului de către autoritățile fiscale ale statelor membre. Prin urmare, este perfect logic să se refuze acordarea dreptului de deducere dacă încălcarea unor astfel de cerințe este atât de semnificativă încât a făcut imposibil sau excesiv de dificil controlul îndeplinirii condițiilor de fond aferente dreptului de deducere.

53. A doua situație în care Curtea a recunoscut că dreptul de deducere putea fi refuzat își are în esență originea în prerogativa statelor membre, admisă de articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, "de a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea".

54. Succesiv acestor considerente de ordin teoretic, reclamanta a notat incidența în speță a statuărilor pe care CJUE le face în Cauza C -101/16, Paper Consult, de care înțelege să se prevaleze în continuare:

55. Conform articolului 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

56. Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfriș și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahageben și #####, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57).

57. În repetate rânduri, Curtea a statuat că administrația nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahageben și #####, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 65, precum și Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 50).

58. În schimb, nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65 și 68, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahageben și #####, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54).

59. În această privință, trebuie să se constate că reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie pentru că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

60. Singura obligație impusă persoanei impozabile constă, astfel, în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi fișată la sediul ##### și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat.

61. Rezultă astfel că, prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă, și că o asemenea verificare poate fi cerută în mod rezonabil unui operator economic. Trebuie însă să se verifice dacă această legislație nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

62. ##### nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1/2) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1/1) din Codul fiscal prevede că contribuabilul "reactivat" este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

63. În această privință, Guvernul ##### a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate

64. Prin această hotărâre, s-a statuat că: "Directiva #####CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pe 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".

65. În consecință, pentru a se verifica legalitatea refuzului de deducere a TVA pentru achiziții de la furnizori inactivi, se impun anumite verificări, respectiv dacă societățile furnizoare au plătit sau nu TVA datorat către stat pentru bunurile furnizate, situație de care în lumina jurisprudenței CJUE depinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA a persoanei impozabile din aval.

66. În aceste condiții, este evident că simplul fapt că furnizorul este înscris într-un registru al inactivilor, fără ca măcar să se verifice realitatea tranzacției/ livrării, nu are cum să însemne automat că există o fraudă, de care cumpărătorul a știut sau ar fi putut să știe, iar, în acest caz, refuzul dreptului de deducere a TVA echivalează cu "o prezumție irefragabilă de participare la o fraudă", ceea ce este inadmisibil.

67. În aprecierea reclamantei, societatea ##### S.R.L. este exact în această situație. Criticile organului fiscal vizează comportamentul partenerilor contractuali în amonte, care au fost declarați inactivi. Nu se aduc critici propriu-zise cu privire la o fraudă fiscală efectuată la nivelul ei, ci se aduc critici doar la situația unui partener comercial.

68. Societatea Calzature are ca obiect principal de activitate declarat conform CAEN 1520 - "Fabricarea încălțămintei" și desfășoară efectiv activitate constând în servicii de fabricare a fețelor pentru încălțăminte.

69. Conform vectorului fiscal, societatea a fost plătitoare de impozit pe profit în perioada 1.07.2016-31.01.2017, fiind înregistrată ca plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în perioadele 18.12.2015 - 30.06.2016 și începând cu data de 1.02.2017 până în prezent.

70. Declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat - D100 - au fost depuse până în luna martie 2019, iar ultima declarație privind impozitul pe profit - D101 - a fost depusă pentru luna ianuarie 2017. Conform procesului verbal nr. 235 din 24.05.2019, în perioada ##### # ##### contribuabilul a înregistrat venituri din serviciile de fabricare a fețelor pentru încălțăminte.

71. Mai mult decât atât, din actele prezentate în cursul controlului și din declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - D394 depuse de către clientul ##### S.R.L., a reieșit că în lunile aprilie și mai 2019, societatea Calzature a emis facturi pentru livrări de bunuri pe teritoriul național în sumă totală de 110.041 lei.

72. ##### în economia cauzei este faptul că în perioada vizată supusă controlului de către AJFP ##### în sarcina societății ##### S.R.L., respectiv 8.03.2018 - 31.12.2019, societatea Calzature Nuova a depus trimestrial declarațiile pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, conform art. 56 din Codul Fiscal.

73. Atașat, reclamanta a arătat că au fost depuse de către ##### S.R.L. declarațiile pe veniturile microîntreprinderilor după cum urmează: Declarația 100 având ca perioadă de raportare ianuarie - martie 2018; Declarația 100 având ca perioadă de raportare aprilie - iunie 2018; Declarația 100 având ca perioadă de raportare iulie - septembrie 2018; Declarația 100 având ca perioadă de raportare octombrie - decembrie 2018; Declarația 100 având ca perioadă de raportare ianuarie - martie 2019.

74. Din această perspectivă, observă că societatea Calzature Nuova S.R.L a plătit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferente perioadei ##### # #####, în consecință nu există o pierdere de venituri la bugetul de stat.

75. Mai mult, în jurisprudența Paper Consult s-a subliniat că, simplul fapt că furnizorul este într-un registru al inactivilor, fără ca măcar să se verifice realitatea tranzacției/livrării, nu are cum să însemne automat că există o fraudă, nicidecum că cumpărătorul știa sau ar fi putut cunoaște. Avocatul ##### (la fel cum a arătat și #####) subliniază că refuzul dreptului de deducere în acest caz echivalează cu "o prezumție irefragabilă de participare la o fraudă", ceea ce nu este admisibil.

76. Mai mult, dacă statul își recuperează creanțele fiscală de la debitori - în speță, de la partenerii comerciali ai societății ##### S.R.L., în mod automat pentru toată operațiunea nu se generează o pierdere bugetului de stat, astfel încât statul să fie îndrituit să execute în mod paralel părțile implicate în operațiune și să se îmbogățească fără justă cauză pe spatele creditorului inocent prin refuzul de a deduce aceste achiziții.

77. În plus, cu toate acestea, este important de menționat faptul că, nu există obiecțiuni cu privire la faptul că serviciile furnizate de Calzature există fizic, acestea putând a fi consultate în materialitatea lor. De pildă, aceste activități au constat în prestarea de servicii precum croit și cusut încălțăminte pentru societăți din Comunitate, respectiv ##### și Ungaria.

78. ##### de natura evidenței că nu se contestă sub nicio formă de către inspectorii fiscali existența acestor activități.

79. Prin urmare, consideră că în ceea ce privește societatea #####, acesta fiind un contribuabil de bună-credință, nu poate fi compatibil cu dreptul Uniunii Europene refuzul autorităților fiscale de a refuza dreptul de a deduce cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de către ##### S.R.L.

80. De altfel, soluția din afacerea Paper Consult nu este altceva decât continuarea unei linii tradiționale adoptată de către ##### pe acest segment de probleme juridice. De pildă, în afacerea preliminară PPUH3, Curtea de la Luxemburg a arătat că dreptul de deducere al unui contribuabil nu poate fi refuzat pentru motivul derulării de operațiuni comerciale cu operatori economici inexistenți.

81. Prin urmare, având în vedere faptul că societatea ##### S.R.L. a declarat și plătit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, se conduce automat la concluzia că toate achizițiile societății ##### S.R.L. sunt deductibile. Practic, din acest punct de vedere, conform jurisprudenței Paper Consult se răstoarnă însăși prezumția de fraudă a clauzei generale anti-abuz prevăzută în cadrul articolului 11 alin. (7) din Codul Fiscal.

82. În ceea ce privesc susținerile organelor de soluționare a contestației fiscale, prin care aceștia apreciază: Referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței în susținerea contestației pe această speță, se reține că, acestea nu sunt relevante și nu pot fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

1) Pe de o parte, apărarea invocată de petentă prin trimitere la jurisprudența CJUE nu este aplicabilă în materie de impozit pe profit, câtă vreme hotărârile invocate de societate vizează doar deductibilitatea TVA, iar în speță au fost respinse la deducere cheltuieli. Totodată, conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva #####CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

2) Pe de altă parte, dispozițiile legale mai sus citate sunt clare, fiind expres precizat de legiuitor că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile bazate pe facturi emise de parteneri inactivi.

83. În continuare, aceștia rețin că, „jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speță, legislația națională a prevăzut în mod expres, atât pentru furnizor/prestator, cât și pentru beneficiar, tratamentul fiscal din punct de vedere al cheltuielilor în cazul în care unul dintre contribuabili este inactiv.”

84. Reclamanta a arătat că, aceste susțineri sunt nu doar eronate, ci și nelegale.

85. În primul rând, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene este una obligatorie. Se reține acest caracter obligatoriu atât din prisma prevederilor constituționale, respectiv art. 148 alin. (2) și (4) în mod indirect, cât și în mod direct din prevederile regăsite în cadrul Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv art. 11 alin. (11).

86. Astfel, Codul fiscal stabilește incontestabil faptul că, în domeniul taxei pe valoare adăugată și al accizelor, autoritățile naționale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

87. Prin urmare, aceste argumente invocate de către organele de soluționare a contestației fiscale (p. 8 din Decizia de soluționare) sunt vădit nelegale și solicităm respingerea acestora ca inadmisibile, consecința fiind aplicarea directă a jurisprudenței Curții de la Luxemburg.

88. ##### în vedere ambianța acestor motive, conform jurisprudenței Paper Consult se răstoarnă însăși prezumția de fraudă a clauzei generale anti-abuz prevăzută în cadrul articolului 11 alin. (7) din Codul Fiscal, consecința directă și indisolubil legată de acest aspect este exonerarea de plată a obligației de 264.883 lei impozit pe profit.

89. Taxă pe valoare adăugată în sumă de 111.066 lei. Reclamanta a susținut că, problema ridicată din această perspectivă a fost dată de taxarea inversă conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015. Astfel, conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul Fiscal, se va aplica taxarea inversă în măsura în care este vorba despre construcții sau terenuri de orice fel, furnizorul având obligația să emită o factură fără să înscrie taxa aferentă, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă prin mecanismul taxării inverse.

90. În consecință, din modul de soluționare a TVA-ului cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, s-a concluzionat că nu se justifică un TVA la rambursare în cuantum de 111.232 lei. Practic, conform concluziilor organelor fiscale, contribuabilul deduce în mod nejustificat TVA în sumă de 111.066 lei, din factura de achiziție a terenului, astfel beneficiarul este responsabil alături de furnizor de aplicarea taxei inverse, iar în ipoteza neaplicării, își va pierde dreptul de deducere pentru TVA.

91. Din punctul de vedere al organelor de control fiscal societatea ##### S.R.L. nu avea dreptul de deducere pentru TVA în valoare de 111.232 lei, acest fapt având ca și consecință fiscală majorarea nejustificată a TVA-ului dedus și implicit a TVA-ului rambursat.

În ceea ce privește această sumă, a arătat faptul că s-a procedat la rectificarea contractului încheiat cu Municipiul. Astfel, s-a corectat factura cu ##### #####, astfel din această perspectivă, nu se mai impun critici, societatea ##### SRL fiind exonerată de plata obligațiilor fiscale în cuantum de 111.065,74 lei.

92. Susținerile sunt în consonanță cu jurisprudența Uniunii Europene, dar și raportat la principiul neutralității și efectivității fiscale.

93. Preliminar, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.

94. În plus, trebuie amintit că, în ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului într-o procedură de taxare inversă care ține de articolul 199 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de beneficiar al unui serviciu, TVA-ul aferent acestuia, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de directiva respectivă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) din directiva menționată.

95. În prezenta speță, reiese faptul că reclamanta a procedat la întocmirea eronată a facturilor în legătură cu mențiunile obligatorii aferente regimului de taxarea inversă. Astfel, în mod eronat s-a plătit TVA-ul care figura în mod greșit pe facturi.

96. Astfel, reiese faptul că TVA-ul achitat de către ##### S.R.L. nu a fost datorat. A fost nevoită să procedeze la rectificarea acestor facturi, întrucât se afla în ipoteza în care risca să fie supusă unei duble impunerii, aspect care nu este în acord cu Directiva TVA.

97. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a apreciat că organele fiscale trebuie să examineze înainte de a refuza dreptul de deducere a TVA-ului pe care o persoană impozabilă l-a plătit din greșală unor emitenți ai facturilor, dacă aceștia din urmă sunt în măsură să rectifice aceste facturi și să restituie persoanei impozabile cuantumul TVA-ului indicat de acestea. Astfel cum s-a apreciat și în speța dedusă judecății, în măsura în care se acordă posibilitatea autorității fiscale să refuze destinatarului facturilor dreptul de deducere a TVA-ului, fără să impună în același timp emitenților acestor facturi să aplice regimul de taxare inversă și să le rectifice pe acestea din urmă, destinatarul facturilor-în speță societatea ##### S.R.L. au fi supus unei duble impunerii.

98. În acest fel a și procedat, astfel solicitarea legitimă de a proceda la restituirea TVA-ului de către autoritatea fiscală care a colectat fără drept această taxă este una corectă.

99. Lucrurile trebuie privite și din altă perspectivă, respectiv fraudarea bugetului de stat. Or, în speță, este evident că bugetului consolidat de stat nu i s-a creat niciun prejudiciu prin restituirea TVA-ului colectat eronat.

100. Mai simplu, o operațiune supusă regimului de TVA dă naștere unui debitor (emitentul facturii) și unui creditor (beneficiarul) ai statului. ##### statul își recuperează creanța fiscală de la debitori - în speță, de la partenerul comercial al reclamantei - Municipiul #####, în mod automat operațiunea supusă regimului de TVA nu generează o pierdere bugetului de stat, astfel încât statul să fie îndrituit să execute în mod paralel părțile implicate în operațiune și să se îmbogățească fără justă cauză pe spatele creditorului inocent.

101. Prin urmare, dacă TVA-ul a fost plătit efectiv către Trezoreria publică, iar restituirea TVA-ului către Municipiul ##### este dificilă, principiul efectivității se impune prioritar prin acordarea beneficiarului bunului achiziționat să își poată îndrepta cererea de restituire împotriva autorităților fiscale. Astfel cum a stat Curtea de Justiție a Uniunii Europene, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite beneficiarului să recupereze taxa facturată fără a fi datorată, în vederea respectării principiului efectivității.

102. Principiul neutralității își găsește incidența și în această ipoteză întrucât nu există niciun indiciu de fraudă, emitentul facturii plătiind TVA-ul colectat către bugetul consolidat de stat, și prin urmare, nu a fost suferit vreun prejudiciu ca urmare a faptului că aceste facturi au fost emise în mod eronat potrivit regimului obișnuit de taxare, în locul taxării inverse.

103. Reclamanta a conchis că, în calitatea sa de contribuabil de bună-credință a societății ##### S.R.L., nu poate fi compatibil cu dreptul Uniunii Europene refuzul autorităților fiscale de a refuza dreptul de a deduce cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de către ##### S.R.L., întrucât această societate din urmă a declarat și plătit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, din aceasta rezultând deductibilitatea achizițiilor efectuate de societatea ##### S.R.L., răsturnându-se astfel prezumția de fraudă a clauzei generale anti-abuz prevăzută de art. 11 alin. (7) din cadrul Codului Fiscal.

104. Prin urmare, având în vedere toate considerentele expuse și jurisprudența Uniunii Europene care își găsește aplicabilitatea, contrar susținerilor organelor de soluționare a contestației fiscale, faptul că facturile au fost rectificate influențează consecințele fiscale a neaplicării taxării inverse, cu consecința rambursării în mod justificat a TVA-ului colectat aferent terenului în cuantum de 111.066 lei.

105. În probațiune, reclamanta a solicitat administrarea probei cu înscrisuri, conform opisului anexat. Totodată, ca pârâtele să înainteze la dosarul cauzei întreg dosarul administrativ ai inspecției fiscale și al contestației fiscale, în conformitate cu prevederile art. 13 din Legea nr. 554/2004. A mai solicitat încuviințarea unei expertize fiscale, urmând a structura obiectivele acestei expertize după lectura întâmpinării și depunerea dosarului administrativ.

Poziția procesuală a părții adverse:

106. La data de 11.05.2022, pârâta Administrația Județeană A Finanțelor Publice ##### în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională A Finanțelor Publice ##### a depus la dosar întâmpinare, prin care a solicitat respingerea acțiunii ca netemeinică și nelegală.

107. În apărare, a arătat că, din perspectivă procedurală, se invocă în mod neîntemeiat nulitatea actului administrativ contestat pentru încălcarea dreptului la apărare, concretizat în refuzul accesului la dosarul administrativ.

108. În acest sens, face precizarea că societatea, prin reprezentant convențional, a solicitat organelor de inspecție fiscală accesul la dosarul administrativ în format electronic, la adresa de poștă electronică, în vederea completării argumentelor expuse în cuprinsul contestației și pregătirii susținerii orale a contestației, conform adresei înregistrate la AJFP ##### sub nr. ABG_AIF 698/05.10.2021, solicitarea fiind adresată după finalizarea inspecției fiscale.

109. Astfel, pârâta a arătat că societatea a fost înștiințată privind discuția finală prin adresa nr. 32224/28.09.2021, comunicată prin e-mail în data de 28.09.2021, fiind stabilită data de 4.10.2021, iar în cazul indisponibilității la această dată, discuția finală fiind stabilită la data de 5.10.2021.

110. Întrucât societatea nu a transmis niciun răspuns, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul societății în data de 4.10.2021, unde a avut loc discuția finală, la care au participat reprezentanții legali ai societății, ##### și #####, asistați de contabilii societății, #####.

111. Prin adresa nr. 41/01.10.2021, înregistrată la AJFP ##### sub nr. 33362/06.10.2021, societatea a confirmat luarea la cunoștință de conținutul actului de control, rezervându-și dreptul de a formula contestație.

112. După finalizarea inspecției fiscale, organele de control au dat curs solicitării societății astfel, conform adresei nr. 33461/06.10.2021, au fost transmise, la adresa de email indicată, documentele din dosarul acțiunii de inspecție fiscală care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AB 159/13.10.2021, ce a fundamentat emiterea Deciziei de impunere nr. F-AB 168/13.10.2021. Solicitantul a confirmat primirea documentelor în data de 8.10.2021. Totodată, în data de 9.12.2021, au fost retransmise pe adresa de email menționată înscrisurile existente la dosarul de inspecție fiscală.

113. Organele de inspecție fiscală au refuzat comunicarea Proceselor verbale AJFP Bihor nr. 5513/28.06.2021 și AJFP ##### nr. 23297/09.07.2021, care privesc controale încrucișate la furnizorii contestatoarei, întrucât acestea nu au influențat stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina

societății și apreciind că transmiterea informațiilor privind terții contribuabili se circumscrie dispozițiilor privind secretul fiscal, prevăzute la art. 11 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: (3) Organul fiscal poate transmite informațiile pe care le deține: d) oricărui solicitant, cu consimțământul expres și neechivoc al contribuabilului/plătitorului despre care au fost solicitate informații.

114. În ceea ce privește invocarea nulității actului de control pentru încălcarea dreptului la apărare, a susținut pârâta că, a învederat că, motivele de nulitate absolută ale actului administrativ sunt prevăzute în mod exhaustiv la art. 49 Cod procedură fiscală, și intervin în cazul absenței următoarelor elemente: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal. Actele contestate cuprind toate aceste elemente, astfel că nu există motive pentru nulitatea absolută a acestora.

115. Nulitatea relativă poate conduce la anularea unui act numai condiționat de producerea unei vătămări care nu poate fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului. Or, acțiunile de control încrucișat dispuse au avut ca obiect confirmarea realității tranzacțiilor contestatoarei, care s-au confirmat, astfel că verificările nu au condus la stabilirea obligațiilor suplimentare în sarcina societății. Prin urmare, societatea contestatoare nu a fost în niciun mod vătămată prin necomunicarea proceselor verbale antemenționate.

116. În Cauza #####, C-298/16, invocată de reclamanta se statuează expres că, informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.

117. În această ordine de idei, luând în considerare împrejurarea că reclamantei nu i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare urmare a controlului încrucișat la cei doi furnizori și că transmiterea proceselor-verbale privind controlul încrucișat nu ar fi modificat în niciun mod rezultatele inspecției fiscale, consideră că actul de control contestat a fost încheiat cu respectarea principiului general unional al respectării dreptului la apărare.

118. Așa că, este neîntemeiată susținerea contestatoarei că, în Decizia privind soluționarea contestației se învederează aspecte de care societatea nu are cunoștință, menționate la pagina 9 din Decizie, referitoare la deficiențele constatate la ##### S.R.L., care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare și sesizarea organelor de cercetare penală pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pentru un prejudiciu în cuantum de 770.988 lei.

119. Aspectele pretins necunoscute de societate rezultă din Procesele-verbale nr. 235 din data de 24.05.2019 și 438/20.11.2019, emise de către AJFP #####, depuse la dosarul cauzei de contestatoarea însăși, anexate de aceasta Contestației fiscale, înregistrată sub nr. ABG_REG 24437/06.12.2021, astfel cum se menționează la pagina 13 paragraful 3 din contestație. Drept consecință, solicită respingerea ca neîntemeiată a excepției nulității actelor administrativ-fiscale contestate.

120. Pe fondul cauzei, pârâta a susținut că, în perioada 6.05.2021 - 4.10.2021, reclamanta a făcut obiectul unei inspecții fiscale, suspendată în perioada 3.06.2021 - 24.08.2021, având ca

obiectiv verificarea taxei pe valoare adăugată, aferentă perioadei 1.01.2018 - 31.12.2019, a impozitului pe profit aferent perioadei 1.01.2018 - 31.12.2019, precum și a deconturilor de TVA înregistrate de societate în perioada de referință.

121. Rezultatele controlului au fost materializate în Raportul de inspecție fiscală seria F-AB nr. 159/13.10.2021 și concretizate în Decizia de impunere seria F-AB nr. 168/13.10.2021, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de 393.731 lei, din care 275.525 lei, reprezentând impozit pe profit și 118.206 lei, reprezentând TVA, după cum urmează: Referitor la impozitul pe profit în sumă de 264.833 lei, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă de 1.655.205 lei, cu achiziția de servicii efectuată de la un contribuabil inactiv, în condițiile în care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația fiscală pentru ca aceste cheltuieli să poată fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal.

122. În fapt, organele de control au constatat că, în perioada verificată, ##### S.R.L. a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit, suma de 1.655.205 lei (suma de 1.280.395 lei, în perioada 8.03.2018 - 31.12.2018, și suma de 374.810 lei, în perioada 1.01.2019 - 30.04.2019), reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii achiziționate de la ##### S.R.L., contribuabil care este inactiv din data de 26.02.2018 (data publicării pe site fiind 7.03.2018), așa cum rezultă din Registrul Contribuabililor Inactivi, registru public care poate fi consultat pe site-ul #####.

123. Contestatoarea nu avea dreptul de a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv, fiind stabilită în sarcina sa obligația de plată a unui impozit pe profit suplimentar în sumă totală de 264.833 lei (204.863 lei în anul 2018 și de 59.970 lei în 2019), conform prevederilor art. 11 alin. (7) și art. 25 alin. (4) lit. j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal: (7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în #####, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedura fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. în cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. în situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. în cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații

rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării. Art. 25 Cheltuieli (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: j) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014.

125. În lumina prevederilor legale antemenționate, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în #####, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor. De asemenea, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

126. Modalitatea de aplicare a prevederilor Codului fiscal de către organele de inspecție a fost validată jurisprudențial prin Decizia civilă nr. ####/2018, pronunțată de Curtea de Apel ####, în ședința publică din data de 12 februarie 2018, în dosarul nr. #####/117/2014: (...) în cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv, Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C- 101/16, punctul 52).

127. Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de ####, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

128. Or, singura obligație a reclamantei constă în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ##### și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).

129. În ceea ce privește cauza C-101/16 Paper Consult, de care se prevalează contestatoarea, legislația națională a fost armonizată cu cerințele CJUE, respectiv: Directiva #####CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarare 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, respectiv că articolul 11 alineatul (1/2) din Codul

fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.

130. În această privință, Guvernul ##### a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

131. Urmare a modificării prevederilor art. 11 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca cheltuielile provenite de la un contribuabil inactiv să fie deduse de beneficiar, cu condiția ca furnizorul să fie reactivat. Așadar, CJUE se opune unei reglementări naționale care refuză dreptul de deducere sistematic și definitiv, per a contrario, reglementarea națională nu încalcă prevederile CJUE atunci când refuzul nu este definitiv, permițându-se o regularizare, astfel cum stipulează art. 11 alin. (7) Cod fiscal.

132. Din scriptele dosarului, se constată că furnizorul ##### S.R.L. nu a fost reactivat, situație în care în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ##### S.R.L. nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă totală de 1.655.205 lei, efectuate cu achiziția de prestări de servicii de la un furnizor inactiv.

133. Mai mult, urmare a verificărilor efectuate de către inspectorii fiscali la ##### S.R.L., au fost constatate deficiențe fiscale care au dus la stabilirea de obligații suplimentare și au fost sesizate organele de cercetare penală pentru fapte prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005, prejudiciul constatat fiind de 770.988 lei. Drept urmare, în condițiile în care principalul client al ##### S.R.L. a fost ##### S.R.L., acesta nu poate invoca inexistența unei fraude fiscale.

134. Pe cale de consecință, consideră că starea de fapt fiscală a contestatoarei se circumscrie prevederilor art. 11 alin. (7) Cod fiscal, care a fost modificat pentru armonizarea cu jurisprudența CJUE, astfel contestația privind impozitul pe profit în sumă de 264.833 lei a fost în mod corect respinsă ca neîntemeiată.

135. Referitor la TVA în sumă de 111.066 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de 111.066 lei, înscrisă în factura având ca obiect achiziție ##### S= 5.492 mp, CF 105563 #####, operațiune pentru care avea obligația aplicării taxării inverse, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată a TVA dedusă și implicit a TVA rambursată.

136. În condițiile în care, potrivit art. 331 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, pentru aceste operațiuni se aplică taxarea inversă, de aplicarea căreia este responsabil beneficiarul alături de furnizor, iar legiuitorul a prevăzut la pct. 109 alin. (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, că în cazul neaplicării taxării inverse, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru TVA, prin decizia de impunere contestată a fost respins la deducere TVA în sumă de 111.066 lei.

137. Cu privire la această deficiență, contestatoarea invocă faptul că s-a procedat la rectificarea contractului încheiat cu Municipiul #####-#####, fiind corectată factura cu #####

##, astfel din această perspectivă, nu se mai impun critici, societatea #####
S.R.L. fiind exonerată de plata obligațiilor fiscale în cuantum de 111.065,74 lei.

138. Au fost prezentate în susținere factura nr. 2777/29.04.2021, emisă de Municipiul #####-#####, prin care a fost stornată factura inițială nr. 48/16.01.2018 și factura nr. 2778/29.04.2021 având ca obiect ##### S= 5.492 mp, CF 105563 ##### #####, pe care se face mențiunea „taxare inversă conf. art. 331”.

139. Pârâta a susținut însă că, corectarea facturii nu influențează consecința fiscală a neaplicării taxării inverse la momentul achiziției, în luna ianuarie 2018, perioadă fiscală în care, din cauza acestei încălcări a legislației, contestatoarea a solicitat și i-a fost rambursat cu control ulterior TVA în sumă de 198.514 lei (sumă care include și TVA dedusă aferent terenului, în cuantum de 111.066 lei), raportat la dispozițiile art. 331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 109. (1) și alin. (4) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal: Art. 331 ##### de simplificare (1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316. (2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt: g) construcțiile, astfel cum sunt definite la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, părțile de construcție și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune; (3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301. (4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii.

140. Prin normele metodologice se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă. 109. (1) Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea "taxare inversă". Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor /prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă. (4) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea "taxare inversă" în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind

taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului.

141. Din prevederile legale incidente cauzei, rezultă că furnizorii de imobilizări de natura construcțiilor și terenurilor aplică măsurile de simplificare atunci când livrează un teren către o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, iar cumpărătorul trebuie să determine taxa, care se va evidenția în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii.

142. Drept urmare, în mod legal organele de control au constatat că societatea a dedus nejustificat TVA și implicit a beneficiat de rambursarea TVA în sumă de 111.066 lei, în condițiile în care potrivit art. 331 alin. (4) Cod fiscal, pentru aceste operațiuni se aplică taxarea inversă, de aplicarea căreia este responsabil beneficiarul alături de furnizor, iar legiuitorul a prevăzut la pct. 109 alin. (4) din HG nr. 1/2016 că, în cazul neaplicării taxării inverse, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru TVA.

143. În speță sunt incidente și dispozițiile art. 280 și ale art. 307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: Art. 280 Faptul generator și exigibilitatea – Definiții (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. (3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1). Art. 307 ##### obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din ##### (1) ##### obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

144. Pârâta a arătat apoi că, organele de soluționare a contestației au reținut în mod corect că nu se justifică deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 111.066 lei, pentru care s-a solicitat rambursarea prin decontul de TVA depus pentru luna ianuarie 2018, taxa fiindu-i restituită cu control ulterior (soldul TVA solicitat prin decontul INTERN135651018- 2018-23.02-2018 și rambursat cu control ulterior fiind în sumă de 198.514 lei), cu consecința respingerii ca neîntemeiată a contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AB 168/13.10.2021 pentru TVA în sumă de 111.066 lei.

145. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 10.692 lei și TVA în sumă de 7.140 lei, organele de control au constatat că, în perioada verificată, societatea a considerat deductibile integral, la calculul profitului impozabil, cheltuielile efectuate cu reparațiile auto și cu asigurările de răspundere civilă auto și Casco aferente autoturismelor societății (#####, ##### și #####), autoturisme pentru care nu s-a probat că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, suma totală a acestora fiind de 133.657 lei (17.657 lei, reparații 2018+ 57.764 lei, reparații 2019+ 27.672 lei, asigurări 2018+ 30.564 lei, asigurări 2019).

146. Urmare a controlului, a fost limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu reparațiile și cu asigurările plătite pentru aceste autoturisme, fapt pentru care suma de 66.829 lei a

majorat profitul impozabil, având ca și consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de 10.692 lei (3.626 lei pentru anul 2018+ 7.066 lei pentru anul 2019), în considerarea dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, respectiv pct. 16 alin. (1), (2) și (3) din același act normativ.

147. Totodată, în condițiile în care și dreptul de deducere a TVA era supus limitărilor speciale la 50%, după cum este prevăzut La art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a constatat că, aferent cheltuielilor cu reparațiile auto, societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă totală de 7.140 lei, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată a TVA dedusă și implicit a TVA rambursată cu control ulterior.

148. Cu privire la acesta deficiență, societatea contestatoare nu a invocat temeiuri de drept și de fapt și nu a depus documente în susținerea propriei cauze, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și art. 270 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: Art. 269 Forma și conținutul contestației: Contestația se formulează în scris și va cuprinde: c) motivele de fapt și de drept; d) dovezile pe care se întemeiază. Art. 270 Termenul de depunere a contestației (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.

149. Din dispozițiile legale citate mai sus rezultă că motivarea contestației se realizează în termen 45 de zile de la data comunicării actului atacat, sub sancțiunea decăderii.

150. În acest sens, sunt și considerentele Înaltei ##### de Casație și Justiție din Decizia nr. #####/18.06.2010, unde se reține că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

151. Conform prevederilor art. 276 Cod procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 2.5. și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. ##### privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării, în sensul că 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.

152. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art. 73 alin. (1) Cod procedură fiscală, contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

153. Relevante în speță sunt considerentele Deciziei nr. #####/26.03.2018 pronunțată de Înalta ##### de Casație și Justiție în dosarul nr. #####/59/2014, potrivit căruia, în ceea ce privește soluția de respingere a contestației, 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.

154. 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.

155. Pe cale de consecință, pârâta a arătat că, având în vedere că nu au fost prezentate considerente de fapt și de drept în combaterea actelor administrativ fiscale, în mod legal a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată de ##### SRL. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AB 168/13.10.2021 pentru TVA în sumă de 7.140 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de 10.692 lei.

156. ##### de contextul legal și factual prezentat, pârâta a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ și menținerea în legalitate și temeinicie a actelor administrativ-fiscale contestate.

157. În probațiune, a depus înscrisurile care au stat la baza deciziei contestate și au fost certificate că acestea sunt conforme cu originalul avut în vedere de organele de inspecție fiscală.

158. Prin cererea depusă la data de 11.03.2025, reclamanta ##### SRL a solicitat să se dispună următoarele:

I. Înaintarea către Curtea de Justiție a Uniunii Europene (în continuare, referită drept „CJUE”) a cinci întrebări preliminare, al cărei conținut propus este detaliat mai jos, în Secțiunea IV din prezenta cerere;

II. Suspendarea soluționării prezentei cauze până la pronunțarea unei hotărâri preliminare de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene asupra întrebării formulate, în temeiul art. 412 alin. (1) pct. 7 din Codul de procedură civilă și al art. 2 din Legea nr. 340/2009.

În motivare se arată următoarele:

159. Partea I. Expunerea chestiunii litigioase. Jurisprudența divergentă a instanțelor de judecată naționale. ##### SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada 1.01.2018 - 31.12.2019, al cărei obiect au fost obligațiile fiscale privind impozitul pe profit, respectiv TVA pentru perioada menționată.

160. În urma acestei inspecții fiscale, a fost emisă Decizia de impunere F-AB_168 din 13.10.2021 prin care au fost stabilite în sarcina subscrisei obligații fiscale reprezentând:

- Impozit pe profit în cuantum total de 275.525 lei;
- Taxă pe valoare adăugată în cuantum total de 117.888 lei.

161. Obiectul inspecției fiscale a fost determinarea corectă a veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile, respectiv a celor nedeductibile, în vederea stabilirii corecte a impozitului pe profit.

162. A menționat că în ceea ce privește activitatea economică aferentă anilor ##### # ####, veniturile reprezintă venituri din prestarea de servicii (croit, cusut încălțăminte) către societăți din Uniunea Europeană (##### și Ungaria).

163. Printre deficiențele identificate de către organele fiscale, a arătat că aceștia au criticat modul în care reclamanta și-a declarat impozitul pe profit, organele de control considerând ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil suma de 1.280.395 lei, reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către SC ##### SRL, contribuabil care este inactiv din data de 26.02.2018, data publicării în Registrul Contribuabililor Inactivi fiind la 7.03.2018.

164. În consecință, echipa de inspecție fiscală în baza art. 11 alin. (7) din cadrul Codului Fiscal, a considerat faptul că ##### SRL nu avea drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestarea de servicii de la un contribuabil inactiv, respectiv de la ##### SRL, valoarea acestor cheltuieli ridicându-se, în perioada 8.03.2018 - 31.12.2018, la suma de 1.280.395 lei, acest fapt având ca și consecință diminuarea impozitului pe profit de plată către bugetul de stat cu suma de 204.863 lei.

165. În consecință, organele de control au constatat că reclamanta nu avea dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestările de servicii de la un contribuabil inactiv conform art. 11 alin. (7) din Codul Fiscal, respectiv aceste cheltuieli sunt reprezentate de contractarea cu ##### SRL, contribuabil inactiv din 26.02.2018, data publicării fiind 7.03.2018 în Registrul Contribuabililor Inactivi.

166. Prin Sentința civilă nr. ###/CAF/2023 a Tribunalului ##### s-a respins acțiunea formulată de reclamanta societatea ##### SRL în integralitate, instanța reținând, în esență, următoarele argumente: „Conform instanței de judecată, organele de inspecție fiscală au refuzat doar comunicarea Proceselor-verbale AJFP Bihor nr. 5513/28.06.2021 și AJFP ##### nr. 23297 din 9.07.2021 în ceea ce privește controalele încrucișate la furnizorii reclamantei, aspecte care se circumscriu dispozițiilor privind secretul fiscal prevăzute la art. 11 alin. (3) Cod procedură fiscală; Aceste informații nu ar fi putut avea un rezultat diferit, chiar dacă erau transmise reclamantei (p. 20).

167. În ceea ce privește critica sa referitoare la verificarea contribuabilului inactiv Calzature, Tribunalul apreciază că toate susținerile noastre sunt neîntemeiate de vreme ce societatea ##### SRL avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi de pe lista, însă societatea subscrisă ar fi decis (conform poziției judecătorului cauzei) să deruleze operațiuni comerciale cu un contribuabil declarat inactiv (p. 22-23);

168. Potrivit prevederilor art. 11 alin. (7) și art. 25 alin. (4) lit j) Cod fiscal, societatea nu are dreptul de a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv (p. 22-23).

169. Instanța reține, contrar apărărilor sale, faptul că nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea la o fraudă fiscală, par. 52 C-101/16 Paper Consult (p. 23);”

170. În susținerea poziției sale, a invocat în acest sens Decizia civilă nr. ###/201 pronunțată de Curtea de Apel ##### în dosarul nr. #####/117/2014.

171. Mai mult decât atât, instanța a reținut că din moment ce CJUE se opune unei reglementări naționale care refuză dreptul de deducere sistematic și definitiv, per a contrario, reglementarea națională nu încalcă prevederile CJUE atunci când refuzul nu este definitiv, permițând o regularizare în sensul art. 11 alin. (7) Cod fiscal.

172. Furnizorul Calzature Nuova nu a fost reactivat, astfel că reclamanta ##### SRL nu îndeplinește condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de 1.655.205 lei, efectuate cu achiziția unor prestări de servicii de la un furnizor inactiv. Corectarea facturii aferente contractului încheiat cu #####

#####, de emiterea facturii fiind responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii.

173. Apreciind că hotărârea pronunțată de prima instanță este nelegală cu privire la fiecare dintre motivele reținute, fiind incidente motivele de casare prevăzute la art. 488 alin. (1) pct. 5, 6 și 8 Cod procedură civilă, dincolo de faptul că este nulă pentru încălcarea principiului legalității și dreptului la apărare, chestiune care generează și incidența motivului de casare prevăzut la art. 488 alin. (1) pct. 5 Cod procedură civilă a formulat recurs.

174. Prin Decizia nr. ###/2024 din 18.09.2024 Curtea de Apel ####-##### a admis recursul formulat, a casat în tot sentința recurată și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe de fond. Acesta este momentul procesual al formulării cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

175. Partea a II-a. Dispozițiile Dreptului Uniunii Europene a căror interpretare se solicită II.A. ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene Articolul 41. Dreptul la bună administrare

(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;

(b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial;

(c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.

176. Articolul 47. Dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil. Orice persoană are dreptul la un proces echitabil, public și într-un termen rezonabil, în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, constituită în prealabil prin lege. Orice persoană are posibilitatea de a fi consiliată, apărută și reprezentată. Articolul 48. Prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare [...] (2) Oricărei persoane acuzate îi este garantată respectarea dreptului la apărare. Articolul 52. Întinderea și interpretarea drepturilor și principiilor. (7) Orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute prin prezenta cartă trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanță acestor drepturi și libertăți. Prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți. (4) În măsura în care prezenta cartă recunoaște drepturi fundamentale, așa cum rezultă acestea din tradițiile constituționale comune statelor membre, aceste drepturi sunt interpretate în conformitate cu tradițiile menționate. (5) Dispozițiile prezentei carte care conțin principii pot fi puse în aplicare prin acte legislative și de punere în aplicare adoptate de instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii, precum și prin acte ale statelor membre în cazurile în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii, în exercitarea competențelor lor respective. Invocarea lor în fața instanței judecătorești se admite numai în scopul interpretării și controlului legalității unor astfel de acte. (6) Legislațiile și practicile naționale trebuie să fie luate în considerare pe deplin, după cum se precizează în prezenta cartă. (7) Instanțele

judecătorești ale Uniunii și ale statelor membre țin seama de explicațiile redactate în vederea orientării interpretării prezentei carte.

177. Articolul 53. Nivelul de protecție. ##### una dintre dispozițiile prezentei carte nu poate fi interpretată ca restrângând sau aducând atingere drepturilor omului și libertăților fundamentale recunoscute, în domeniile de aplicare corespunzătoare, de dreptul Uniunii și dreptul internațional, precum și de convențiile internaționale la care Uniunea sau toate statele membre sunt părți, și în special Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, precum și prin constituțiile statelor membre.

178. Directiva TVA. Articolul 168. În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; (b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27; c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i); (d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

179. Articolul 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; b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru; c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236; d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru; e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective; f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

180. Dispozițiile naționale aplicabile în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală Art. 11. Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal. #####. (7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în #####, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura

falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.

181. Articolul 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. (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.

182. Articolul 131. Rezultatul inspecției fiscale. (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale. (2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

183. Partea a IV-a. Problemele de drept în discuție. Astfel, în temeiul art. 267 par. (3) din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, a înțeles să formuleze următoarele întrebări preliminare:

Întrebarea nr. 1: Principiul general al respectării dreptului la apărare, prevăzut în art. 48 alin. (2) din ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, așa cum a fost acesta conturat la nivel unional, dar și de dreptul la o bună administrare, în componenta sa prevăzută în cuprinsul

art. 41 alin. (2) lit. b) din ##### se opune unei practici naționale precum cea din litigiul principal, în care accesul la dosarul administrativ este refuzat contribuabilului în etapa administrativă a procesului fiscal, pe motiv că organul fiscal de control susține că o parte din documentele conținute de acesta nu au fost avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale?

Întrebarea nr. 2: ##### răspunsul la prima întrebare este afirmativ, este conformă cu dispozițiile art. 41, 47, 48 și 53 din ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, respectiv cu principiile respectării dreptului la apărare și dreptului la un proces echitabil, o practică a administrației fiscale și a instanței de judecată de a nu anula actele administrative fiscale prejudiciabile pentru particular, în ipoteza în care condiția ca procedura administrativă să fi putut avea un rezultat diferit a fost îndeplinită?

Întrebarea nr. 3: ##### conformă cu art. 8 alin. (2) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale coroborat cu art. 52 alin. (2) din ##### utilizarea în cadrul unei proceduri administrative de natură fiscală a rezultatelor culegerii secrete de informații în cadrul unei operațiuni străine de economia cauzei, probe care au fost ascunse contribuabilului?

Întrebarea nr. 4: Prevederile art. 178, 213 și 214 ale Directivei TVA și principiul neutralității fiscale se opun unor norme interne prin care statul membru impune unui resortisant să colecteze și să vireze către stat TVA, fără însă a-i recunoaște corelativ dreptul de deducere TVA, pe motiv că unui partener comercial i-a fost anulat codul TVA, deși acesta și-a îndeplinit obligațiile de plată către bugetul de stat?

Întrebarea nr. 5: Raportat la circumstanțele litigiului principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva TVA, trebuie interpretate în sensul în care interzic stabilirea unei obligații de colectare și plată TVA în sarcina contribuabilului, fără a-i fi însă recunoscut dreptul de deducere TVA, atât timp cât nu se dovedește că a existat vreo fraudă din partea contribuabilului la bugetul de stat, în conformitate cu art. 273 din Directiva TVA?

184. În primul rând, referitor la dezlegarea primelor trei întrebări preliminare adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene, cadrul unional este dictat de principiul respectării dreptului la apărare, prevăzut în art. 48 alin. (2) din ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, dar și de dreptul la o bună administrare, în componenta sa prevăzută în cuprinsul art. 41 alin. (2) lit. b) din #####.

185. Cadrul național aplicabil s-a dezvoltat în considerarea principiului edictat, identificat în cauze născute din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene - afacerea C-430/19, C.F. c. A.J.F.P.M. și D.G.R.F.P.C; afacerea C-298/16, ##### c. DGRFP #####. Mai mult, cadrul național aplicabil este definit și de prevederile art. 24 din Constituția României. Mai recent, prin O.U.G. nr. 188/2022, cu aplicare de la 29 decembrie 2022, au fost modificate art. 1 Cod procedură fiscală [prin introducerea pct. 20 și 20], respectiv art. 7 Cod procedură fiscală [prin introducerea alineatului (41), care consacră în prezent dreptul de acces la dosarul administrativ în materie fiscală].

186. În al doilea rând, referitor la celelalte întrebări preliminare necesar a fi lămurite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, care pot fi identificate infra, dacă este conform principiului neutralității fiscale refuzul recunoașterii caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de un contribuabil în relația sa cu un contribuabil inactiv. Consecutiv, ceea ce se impune a fi clarificat

este faptul dacă un astfel de refuz sistematic și definitiv este conform Directivei TVA atunci când are la bază nerespectarea cerințelor de formă, deși condiția de fond necesară pentru nașterea acestui drept era îndeplinită, respectiv bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

187. IV.A. Competența CJUE de interpretare a dreptului european. Specificul cauzei deduse judecății. În speță, principala problemă juridică în discuție este aceea a respectării principiului dreptului la apărare din perspectiva permiterii accesului la dosarul administrativ și, totodată, dreptul de deducere a cheltuielilor avansate cu un partener comercial declarat inactiv conturată atât la nivel unional, receptată la nivel național prin dispozițiile art. 11 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

188. Pozițiile părților litigante sunt divergente, în sensul că interpretarea Administrației Județene a Finanțelor Publice #####, consecutivă instanței de fond este în sensul că dreptul de acces la dosarul administrativ nu este unul absolut și, din această perspectivă, contribuabilului nu i se pot furniza documente protejate de secretul fiscal. Pe de altă parte, interpretarea ##### SRL este diferită: atât jurisprudența unională, cât și cea națională relevă obligația organului de control de a oferi acces la dosarul administrativ.

189. Curtea s-a pronunțat asupra unor aspecte incidentale acesteia în afacerile C-430/19, C.F. c. A.J.F.P.M. și D.G.R.F.P.C; C-298/16, ##### c. DGRFP #####. De asemenea, întreprinderea de raporturi comerciale cu un partener inactiv fiscal a fost receptată de către legiuitorul român prin art. 11 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Aparent însă, în niciuna dintre aceste afaceri nu au fost clarificate exact problemele juridice puse în discuție în prezenta cauză. Mai mult, în cauză există elemente particulare, mai exact: refuzul de a permite accesul la dosarul administrativ a fost bazat pe motivația organului fiscal referitoare la faptul că documentele din cuprinsul dosarului administrativ nu au fost avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale.

190. În ceea ce privește critica sa referitoare la verificarea contribuabilului inactiv Calzature, Tribunalul a apreciat că toate susținerile sunt neîntemeiate de vreme ce societatea ##### SRL avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi de pe lista, însă societatea ar fi decis (conform poziției judecătorului cauzei) să deruleze operațiuni comerciale cu un contribuabil declarat inactiv (p. 22-23).

191. Potrivit prevederilor art. 11 alin. (7) și art. 25 alin. (4) lit. j) Cod fiscal, societatea nu are dreptul de a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv (p. 22-23).

192. Instanța a reținut, contrar apărărilor sale, faptul că nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea la o fraudă fiscală, par. 52 C-101/16 Paper Consult (p. 23);

192. A concluzionat în sensul că există o neclaritate referitoare la interpretarea legislației definită prin implicația principiului respectării dreptului la apărare și a principiului abuzului de drept fiscal, domeniu armonizat la nivel european, în baza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene. A considerat astfel că este de competența Curții de Justiție a Uniunii Europene să asigure interpretarea și aplicarea în mod uniform pe teritoriul pieței interne a principiilor unionale, în cazuri aparte, precum cel din prezenta speță. În acest context, propunem cinci întrebări preliminare.

194. IV.B. Cu privire la primele trei întrebări preliminare. A propus ca primele trei întrebări preliminare adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene să fie următoarea:

Întrebarea nr. 1: Principiul general al respectării dreptului la apărare, prevăzut în art. 48 alin. (2) din ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, așa cum a fost acesta conturat la nivel unional, dar și de dreptul la o bună administrare, în componenta sa prevăzută în cuprinsul art. 41 alin. (2) lit. b) din ##### se opune unei practici naționale precum cea din litigiul principal, în care accesul la dosarul administrativ este refuzat contribuabilului în etapa administrativă a procesului fiscal, pe motiv că organul fiscal de control susține că o parte din documentele conținute de acesta nu au fost avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale?

Întrebarea nr. 2: ##### răspunsul la prima întrebare este afirmativ, este conformă cu dispozițiile art. 41, 47, 48 și 53 din ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, respectiv cu principiile respectării dreptului la apărare și dreptului la un proces echitabil, o practică a administrației fiscale și a instanței de judecată de a nu anula actele administrative fiscale prejudiciabile pentru particular, în ipoteza în care condiția ca procedura administrativă să fi putut avea un rezultat diferit a fost îndeplinită?

Întrebarea nr. 3: ##### conformă cu art. 8 alin. (2) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale coroborat cu art. 52 alin. (2) din ##### utilizarea în cadrul unei proceduri administrative de natură fiscală a rezultatelor culegerii secrete de informații în cadrul unei operațiuni străine de economia cauzei, probe care au fost ascunse contribuabilului?

195. Curtea de Justiție a Uniunii Europene și-a dezvoltat propriul raționament referitor la principiul respectării dreptului la apărare printr-o largă jurisprudență conturată la nivelul acestei instituții. Amintim, principal: Afacerea C-430/19, C.F. c. A.J.F.P.M. și D.G.R.F.P.C CJUE, Hotărârea din 4 iunie 2020, ## #.F. SRL împotriva A.J.F.P.M., D.G.R.F.P.C, afacerea C-430/19, ECU:EU:C:2020:429.

196. CF a contestat raportul de inspecție fiscală menționat și a solicitat accesul la întregul său dosar administrativ. Aceasta a arătat că nu a fost informată, la momentul inspecției fiscale, cu privire la modul în care ancheta penală a putut influența inspecția autorităților fiscale.

197. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a TVA-ului, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, acest principiu impune ca decizia menționată să fie anulată.

198. Curtea - Camera a șasea - a declarat: Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată.

199. Afacerea C-298/16, ##### c. DGRFP #####: Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat explicit în sensul existenței unei obligații a autorității fiscale de a pune la dispoziția contribuabilului a tuturor documentelor care au stat la baza emiterii actelor cu caracter prejudiciabil, astfel încât acestuia să îi fie asigurat în mod efectiv dreptul la apărare garantat prin art. 9 alin. (1) Cod procedură fiscală și prin ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene.

200. Afacerea C-109/10 P, Solvay c. #####: La finalul oricărei proceduri administrative de control care se prefigurează că se va încheia cu un act administrativ defavorabil particularului, organul administrativ trebuie să asigure particularului dreptul de acces la întreg dosarul administrativ care a stat la baza procedurii de control. Scopul accesului la dosarul administrativ este de a asigura particularului posibilitatea de a verifica și aprecia legalitatea și relevanța tuturor informațiilor care au stat la baza inspecției fiscale.

201. Respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului Uniunii, care își găsește aplicarea în situații în care autoritățile adoptă acte cu caracter prejudiciabil la adresa unui particular.

202. În cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a TVA-ului, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și CJUE, Hotărârea din 9 noiembrie 2017, ##### împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice #####, afacerea C-298/16, ECU:EU:C:2017:650. CJUE, Hotărârea din 25 octombrie 2011, ##### SA împotriva Comisiei Europene, afacerea C-109/10P, ECLI:EU:C:2011:686. Documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale.

203. Din punctul de vedere al reclamantei ##### SRL, secretul fiscal reglementat de art. 11 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de care organul fiscal și consecutiv instanța de judecată uzitează pentru a justifica refuzul acordării dreptului de acces la dosarul administrativ, nu este aplicabil în prezenta speță. Atât timp cât un document se regăsește în cadrul dosarului care a stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare, acesta trebuie pus la dispoziția contribuabilului, astfel cum se reține prin Raportul de inspecție fiscală contestat - p. 5:

204. Inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 3.06.2021, motivul fiind solicitarea unor controale încrucișate la doi prestatori de servicii ##### S ##### II și ##### PFA, în vederea verificării realității tranzacțiilor.

205. Cu adresa nr. 23297/13.07.2021 de la AJFP ##### Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice s-a primit PV nr. 23297/09.07.2021 privind controlul încrucișat efectuat la ##### II și cu adresa nr. BHG-AIF- 5513-28.06.2021 de la AJFP Bihor AIF s-a primit PV nr. BHG-AIF-5513/28.06.2021 privind controlul încrucișat efectuat la PFA #####. Din analiza informațiilor cuprinse în cele două acte de control a rezultat că prestările efectuate au fost reale, fără influențe fiscale asupra stabilirii bazei de impozitare la societatea verificată.

206. Cu privire la acesta aspect s-a pronunțat și jurisprudența astfel: Totodată, Curtea apreciază că împrejurarea că organul fiscal a calificat aceste înscrisuri ca fiind de natură a face aplicabile dispozițiile art. 11 din Codul de procedură fiscală care reglementează secretul fiscal nu poate conduce la o altă concluzie în cauză, întrucât, pe de o parte, o astfel de împrejurare nu a condus la respingerea cererii reclamantei de a avea acces la aceste înscrisuri, cererea nefiind

soluționată, după cum s-a arătat, iar pe de altă parte, similar manierei în care a procedat instanța, cel puțin o parte din aceste înscrisuri se puteau pune la dispoziția reclamantei în procedura administrativă, acesta fiind asistată de avocat și în această procedură, contestația fiind formulată de acesta.

207. În plus, privitor la protecția datelor cu caracter personal ale terților evidențiați în aceste înscrisuri, avocatul are obligația, potrivit Legii nr. 51/1995, să păstreze secretul profesional și să respecte confidențialitatea tuturor aspectelor de care ia cunoștință în exercitarea profesiei, iar organul fiscal avea posibilitatea să anonimizeze aceste date cu caracter personal pentru a nu afecta drepturile acestora.

208. Tot pentru a susține această opinie, a inserat concluziile Curții de Apel ##### din Decizia civilă nr. ####/26.02.2020: În aceste împrejurări și având în vedere și prevederile art. 25 alin. 1 și art. 31 alin. 2 din OG nr. 2/2001, potrivit cărora procesul- verbal de contravenție se comunică și proprietarului bunurilor confiscate, care poate ataca măsura confiscării, Curtea constată că în mod corect a stabilit judecătorul fondului că recurentul-reclamantă era îndreptățit a i se comunica de către recurenta-pârâtă atât CMR-urile ridicate cu ocazia controlului și în care acesta pretinde că ar figura ca destinatar al bunurilor transportate, cât și procesele-verbale de constatare și de contravenție întocmite cu ocazia controlului realizat de către inspectorii din cadrul A și care privesc bunuri cu privire la care acesta pretinde că îi aparțin în proprietate.

209. A învederat că, mai recent, inclusiv jurisprudența națională critică blocarea accesului la dosarul administrativ de către autoritățile competente să deruleze în privința contribuabililor verificări de natură fiscală. În acest sens, a redat în extras sentința civilă nr. ####/2019 din 29.01.2019 pronunțată de Tribunalul București, prin care o societate vătămată în dreptul său la apărare a obținut, cu concursul instanței, acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale:

210. Astfel, hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene invocate și cu precădere afacerea ##### anterior citată, la fel ca extrasul din jurisprudența națională care nu este singular, validează susținerile noastre în sensul cărora respectarea dreptului la apărare, în componența sa referitoare la dreptul de acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale, este obligatorie. Prin urmare, având în vedere obligațiile ce incumbau organelor fiscale și care nu au fost respectate, în ciuda cererilor noastre exprese, a apreciat că se află în prezența unor încălcări ale dreptului la apărare, de natură să afecteze validitatea actului administrativ emis.

211. Contrar celor reținute adesea de către organele fiscale, interpretarea ##### SRL este în sensul că accesul la dosarul administrativ reprezintă un drept al contribuabilului care nu poate fi restricționat în mod arbitrar de către organul de inspecție fiscală, și care are ca și obligație corelativă, obligația organului fiscal de a pune la dispoziția contribuabilului, la solicitarea acestuia, întregul dosar administrativ.

212. Din punctul de vedere al reclamantei ##### SRL, o practică precum cea din speța incidentă este absolut contrară valențelor europene ale dreptului la apărare astfel cum acest principiu a fost creionat la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene, mai ales în ceea ce privește componența dreptului de acces la dosarul administrativ. A fost ilustrată așadar pe cale jurisprudențială obligația autorităților administrative să permită contribuabilului accesul la toate informațiile și documentele relevante pe care autoritatea administrativă le ia în calcul în vederea emiterii actului administrativ cauzator de prejudicii, pentru a se putea aprecia veridicitatea și

pertinența acestora în economia cauzei. Această încălcare a dus la situația în care societatea nu a putut valorifica argumente solide în fața organelor de soluționare a contestației.

213. ##### se privește dintr-o perspectivă - în oglindă -, procedura efectuată de organul de control în etapa inspecției fiscale este similară celei efectuate în etapa judiciară, în fața instanței de judecată. În etapa cercetării procesului, completul investit cu soluționarea cauzei administrează probe, dând posibilitatea ambelor părți să propună și să depună dovezi relevante sau mai puțin relevante. Relevanța sau irelevanța acestora va fi apreciată de către judecătorul investit cu soluționarea cauzei, și, în final, de unele dintre aceste probe va ține cont, pe când, de altele, nu va ține cont.

214. În etapa inspecției fiscale, organului de control i se pun la dispoziție de către contribuabil și de către alte părți dovezi pe care echipa de inspecție fiscală le poate considera relevante sau irelevante, ținând sau nu cont de acestea la finalul inspecției. ####, acest aspect nu îndreptățește organul fiscal să lipsească contribuabilul de acces la dosarul cuprinzând aceste dovezi și să păstreze acele probe doar pentru sine. Așa cum judecătorului nu îi este permis să judece în baza unor probe la care doar acesta a avut acces, același comportament trebuie avut și de către organele fiscale de control.

215. Astfel, fiecărei societăți aflate în etapa unei inspecții fiscale este necesar să i se permită verificarea aspectelor pe care organul de control le reține. Din punctul de vedere al reclamantei ##### SRL, contribuabilul nu se poate încrede în aspectele reținute de către echipa de control fără o verificare asupra acestor constatări. În practică, contribuabilul este pus în ipostaza de a crede pe cuvânt concluziile inspectorilor fiscali. Chiar și în eventualitatea în care în cuprinsul dosarului administrativ ar fi existat documente favorabile societății care nu au fost luate în considerare în construirea stării de fapt fiscale, acestea ar fi fost necesar să fie avute în vedere. Pentru aceste motive, dreptul la apărare este, în opinia reclamantei ##### SRL, vădit încălcat.

216. Inclusiv prima instanță - într-o motivare pe două pagini a hotărârii - a învederat faptul că dreptul la apărare nu este unul absolut, organele fiscale nefiind obligate să confere accesul integral la dosarul de care dispun și nici de a comunica din oficiu informațiile care stau la baza deciziei preconizate (p. 25 din hotărâre).

217. În opinia ##### SRL, în calitate de recurentă în litigiul principal, răspunsul celei dintâi întrebări preliminară adresate este dictat de cadrul previzibil la nivel unional, și anume principiul respectării dreptului la apărare și acela al dreptului de acces la dosarul administrativ, încălcat de către autoritățile fiscale. Clarificarea acestei chestiuni se va dovedi crucială în litigiul principal, deschizând totodată posibilitatea Curții să tranșeze noi criterii în funcție de care un contribuabil poate sau nu accesa dosarul administrativ întocmit de către organele de control în etapa inspecției fiscale.

218. IV. C. Cu privire la cea de-a patra și cea cincea întrebare preliminară. Reclamantei i se reproșează, de către prima instanță, faptul că nu a consultat Registrul Contribuabililor Inactivi, unde ar fi avut posibilitatea rezonabilă de a-l informa și de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi. În opinia sa, aceste aserțiuni, cuprinse în motivarea instanței de fond, sunt reținute cu încălcarea art. 299 Codul fiscal, respectiva jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene.

219. A propus ca ultimele două întrebări preliminare adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene să fie următoarele:

Întrebarea nr. 4: Prevederile art. 178, 213 și 214 ale Directivei TVA și principiul neutralității fiscale se opun unor norme interne prin care statul membru impune unui resortisant să colecteze și să vireze către stat TVA, fără însă a-i recunoaște corelativ dreptul de deducere TVA, pe motiv că unui partener comercial i-a fost anulat codul TVA, deși acesta și-a îndeplinit obligațiile de plată către bugetul de stat?

Întrebarea nr. 5: Raportat la circumstanțele litigiului principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva TVA, trebuie interpretate în sensul în care interzic stabilirea unei obligații de colectare și plată TVA în sarcina contribuabilului, fără a-i fi însă recunoscut dreptul de deducere TVA, atât timp cât nu se dovedește că a existat vreo fraudă din partea contribuabilului la bugetul de stat, în conformitate cu art. 273 din Directiva TVA?

220. Astfel, jurisprudența Curții de la Luxemburg este unanimă în sensul că înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la art. 214 din Directivă, precum și obligația persoanei de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la art. 213 din Directivă, nu constituie decât condiții de formă în scopul controlului, care nu pot repune în discuție dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale (de fond) care dau naștere acestui drept.

221. Or, faptul că furnizorul ##### SRL era inactivă nu dovedește irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul, pentru a se respinge recunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor.

222. În aceste condiții, refuzarea dreptului de deducere al cheltuielilor efectuate cu furnizorul ##### SRL în sumă totală de 1.655.205 lei, echivalează din punctul nostru de vedere cu un refuz sistematic și definitiv al dreptului de deducere, decizia organelor de control și consecutiv a instanței de judecată fiind nelegală și contrară Jurisprudenței CJUE C-101/## ##### SRL.

223. Ceea ce reclamanta dorește să se analizeze de Curtea de Justiție a Uniunii Europene este dacă refuzul dreptului de a recunoaște caracterul deductibil al cheltuielilor pentru neîndeplinirea unor condiții de formă este unul în acord cu Directiva TVA, în condițiile în care nu există indicii că s-a săvârșit vreo fraudă fiscală sau că ar fi existat vreo pierdere de venituri fiscale.

224. A arătat că în același sens au fost și concluziile expertizei fiscale dispuse în cauză, dar cu privire la care instanța de judecată a decis să nu țină cont: În acest context, se poate afirma din punctul său de vedere faptul că refuzul dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate reprezintă un abuz și un refuz nejustificat al dreptului de deducere.

225. Chiar dacă prin absurd a accepta teza organelor fiscale, trebuie stabilită nu doar obligația ##### SRL de plată a impozitului pe profit, dar și dreptul de a-și deduce cheltuielile. Or, în speța dată, odată dovedită plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, fără a se acorda dreptul de deducere a cheltuielilor, a considerat că s-a încălcat vădit legislația europeană.

226. Pentru a reda claritate și previzibilitate, a considerat că este necesară intervenția Curții de Justiție a Uniunii Europene în sensul de a clarifica dacă acest refuz sistematic al dreptului de deducere intervine chiar dacă bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

227. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a fost sesizată în repetate rânduri cu situații în care autoritățile fiscale naționale au refuzat unei persoane impozabile acordarea dreptului de deducere a TVA - ului (având aplicabilitate și în materia impozitului pe profit) pe motivul unor nereguli sau omisiuni legate de condițiile de formă, condițiile de fond prevăzute de Directiva ##### fiind, pe de altă parte, îndeplinite. Din hotărârile Curții reiese că dreptul de deducere a TVA - ului plătit în amonte se acordă dacă cerințele de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

228. Întrucât refuzul dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea este dispusă să admită doar în împrejurări speciale că nerespectarea unor obligații de formă poate să determine în mod legitim autoritățile fiscale să refuze unei persoane impozabile acordarea unui astfel de drept.

229. Până în prezent, rezultă din jurisprudență că pierderea dreptului de deducere a TVA - ului poate fi reținută în două cazuri distinct:

- pe de o parte, este vorba despre cazul în care efectul încălcării cerințelor de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond aferente dreptului de deducere a TVA-ului au fost îndeplinite.

- pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoana impozabilă știind sau trebuind să știe că operațiunile în cauză erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă.

230. ##### situație se explică prin împrejurarea că cerințele de formă sunt prevăzute în mod precis pentru a garanta aplicarea TVA-ului și pentru a permite controlul TVA-ului de către autoritățile fiscale ale statelor membre. Prin urmare, este perfect logic să se refuze acordarea dreptului de deducere dacă încălcarea unor astfel de cerințe este atât de semnificativă încât a făcut imposibil sau excesiv de dificil controlul îndeplinirii condițiilor de fond aferente dreptului de deducere.

231. A doua situație în care Curtea a recunoscut că dreptul de deducere putea fi refuzat își are în esență originea în prerogativa statelor membre, admisă de articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, de a „impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea”.

232. Pentru a reda claritate și previzibilitate, a considerat că este necesară intervenția Curții de Justiție a Uniunii Europene în sensul de a clarifica dacă acest refuz sistematic a dreptului de deducere intervine chiar dacă bugetul de stat nu a fost prejudiciat, de vreme ce contribuabilul inactiv și-a îndeplinit toate obligațiile față de bugetul de stat.

233. Partea a V-a. Forma centralizată a întrebărilor preliminare propuse. Desigur, revine onoratei instanțe atributul de a formula în concret întrebările preliminare ce urmează a fi adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene, însă, pe baza elementelor reliefate anterior, ##### SRL a prezentat chestiunile de drept care reclamă interpretarea dreptului european.

234. Cu toate acestea, și-a permis să propună următoarele întrebări preliminare, pe care le-a redat într-o formă centralizată:

Întrebarea nr. 1: Principiul general al respectării dreptului la apărare, prevăzut în art. 48 alin. (2) din ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, așa cum a fost acesta conturat

la nivel unional, dar și de dreptul la o bună administrare, în componenta sa prevăzută în cuprinsul art. 41 alin. (2) lit. b) din ##### se opune unei practici naționale precum cea din litigiul principal, în care accesul la dosarul administrativ este refuzat contribuabilului în etapa administrativă a procesului fiscal, pe motiv că organul fiscal de control susține că o parte din documentele conținute de acesta nu au fost avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale?

Întrebarea nr. 2: ##### răspunsul la prima întrebare este afirmativ, este conformă cu dispozițiile art. 41, 47, 48 și 53 din ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, respectiv cu principiile respectării dreptului la apărare și dreptului la un proces echitabil, o practică a administrației fiscale și a instanței de judecată de a nu anula actele administrative fiscale prejudiciabile pentru particular, în ipoteza în care condiția ca procedura administrativă să fi putut avea un rezultat diferit a fost îndeplinită?

Întrebarea nr. 3: ##### conformă cu art. 8 alin. (2) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale coroborat cu art. 52 alin. (2) din ##### utilizarea în cadrul unei proceduri administrative de natură fiscală a rezultatelor culegerii secrete de informații în cadrul unei operațiuni străine de economia cauzei, probe care au fost ascunse contribuabilului?

Întrebarea nr. 4: Prevederile art. 178, 213 și 214 ale Directivei TVA și principiul neutralității fiscale se opun unor norme interne prin care statul membru impune unui resortisant să colecteze și să vireze către stat TVA, fără însă a-i recunoaște corelativ dreptul de deducere TVA, pe motiv că unui partener comercial i-a fost anulat codul TVA, desi acesta și-a îndeplinit obligațiile de plată către bugetul de stat?

Întrebarea nr. 5: Raportat la circumstanțele litigiului principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva TVA, trebuie interpretate în sensul în care interzic stabilirea unei obligații de colectare și plată TVA în sarcina contribuabilului, fără a-i fi însă recunoscut dreptul de deducere TVA, atât timp cât nu se dovedește că a existat vreo fraudă din partea contribuabilului la bugetul de stat, în conformitate cu art. 273 din Directiva TVA?

235. Partea a VI-a. Obligatorietatea suspendării prezentei cauze până la pronunțarea hotărârii preliminare de către CJUE. În aceste condiții, având în vedere că soluția ce urmează a fi pronunțată de instanța națională în prezenta speță depinde în mod indisolubil de interpretarea pe care CJUE o va da dreptului european, cu privire la aspectele sesizate de reclamantă prin întrebările preliminare adresate pe calea prezentei cereri, în temeiul prevederilor art. 412 alin. (1) pct. 7 Cod procedură civilă, a solicitat să se dispună suspendarea prezentei cauze până la pronunțarea unei hotărâri preliminare de către CJUE.

236. Prin Sentința nr. ####/CAF/2023 pronunțată la data de 20 noiembrie 2023 de către Tribunalul ##### în dosarul nr. #####/107/2022, s-a respins acțiunea în contencios fiscal formulată de reclamanta ##### S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ##### și Administrația Județeană a Finanțelor Publice #####.

237. Prin Decizia civilă nr. ####/2024 pronunțată la data de 18 septembrie 2024 de către Curtea de Apel #####, în dosar nr. #####/107/2022, s-a admis recursul declarat de reclamanta ##### SRL împotriva Sentinței civile nr. ####/CAF/2023, pronunțată de Tribunalul ##### –

Secția a II-a Civilă, de Contencios administrativ, fiscal, și de insolvență, și, pe cale de consecință, a fost casată în tot sentința recurată, s-a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe de fond, Tribunalul ##### – Secția a II-a Civilă, de Contencios administrativ, fiscal, și de insolvență.

238. Ca urmare a casării, dosarul a fost reînregistrat pe rolul Tribunalului ##### la data de 18.10.2024 sub nr. de dosar versionat #####/107/2022*.

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene:

239. I. Obiectul litigiului principal. Fapte pertinente.

240. 1) Reclamanta S.C. ##### S.R.L. este o persoană juridică română, cu sediul în Municipiul #####, #####. 2) În data de 13.10.2021, organul fiscal competent - Direcția regională a finanțelor publice ##### – Administrația județeană a finanțelor publice ##### a emis Decizia de impunere nr. F-AB 168 prin care a fost stabilită în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de 275.525 lei reprezentând impozit pe profit și 117.888 lei reprezentând TVA.

242. 3) Obiectul inspecției fiscale la care a fost supusă reclamanta a vizat determinarea corectă a veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile, respectiv a celor nedeductibile, în vederea stabilirii corecte a impozitului pe profit. Printre deficiențele identificate de către organele fiscale s-a aflat și aceea privind modalitatea de declarare a impozitului pe profit, organele de control apreciind ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma de 1.280.395 lei reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către SC ##### SRL, contribuabil inactiv din data de 26.02.2018, data publicării în Registrul Contribuabililor Inactivi fiind 7 martie 2021.

243. 4) Organele de inspecție fiscală au apreciat, astfel, că societatea reclamantă nu avea drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu prestarea de servicii de la un contribuabil inactiv, respectiv de la ##### SRL, valoarea acestor cheltuieli pentru perioada de referință 08.03.2018-31.12.2018 ridicându-se la 1.280.395 lei, cu consecința diminuării impozitului pe profit cu suma de 204.863 lei.

245. 5) Împotriva deciziei de impunere reclamanta a formulat Contestația fiscală din data de 02.12.2021, prin care a contestat legalitatea acesteia. A apreciat reclamanta că, în aplicarea art 11 alin 7 din Codul fiscal român, autoritățile naționale și instanțele de judecată pot refuza aplicarea dreptului de deducere dacă se stabilește obiectivă că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, respectiv când fraudă fiscală a fost săvârșită chiar de către persoana impozabilă sau când aceasta știa ori trebuia să știe că prin achiziția sa participă la o operațiune de fraudă fiscală privind TVA, săvârșită de un alt operator în amonte sau în aval.

246. 6) În ceea ce privește societatea ##### SRL, partenerul comercial al reclamantei, din evidențele factuale rezultă că aceasta a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit pe venituri microîntreprindere în perioada 18.12.2015-30.06.2016, și începând cu 01.02.2017 până cel puțin la 02.12.2021. În perioada supusă inspecției fiscale ce face obiect al cauzei, societatea ##### SRL a depus trimestrial declarațiile pe venituri microîntreprinderi, declarând și plătind impozit pe venituri microîntreprinderi.

247. 7) Reclamanta a urmat procedura de contestare administrativă însă soluția inițială a fost menținută astfel că s-a adresat instanței de contencios administrativ la data de 06.04.2022 solicitând anularea Deciziei de impunere nr. F-AB 168 /13.10.2021 emisă de Direcția regională a

finanțelor publice ##### – Administrația județeană a finanțelor publice ####, precum și a Deciziei nr #####/28.02.2022 de soluționare a contestației administrative, Decizie emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice #####.

248. 8) Prin Sentința civilă nr ####/CAF/2023 a Tribunalului ##### a fost respinsă ca neîntemeiată acțiunea promovată de către reclamantă, iar ulterior, prin Decizia nr ##### din 18.09.2024 a Curții de Apel #####, a fost admis recursul, casată Sentința și trimisă cauza spre rejudecare Tribunalului #####.

249. În al doilea ciclu procesual, după casarea cu trimitere, Tribunalul ##### dispune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere privind cinci întrebări preliminare.

II. Dispoziții aplicabile:

250. II.1 LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ:

Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015

Art. 11. Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(3) Organul fiscal poate transmite informațiile pe care le deține:

a) autorităților și instituțiilor publice în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege;
a¹) instituțiilor de interes public definite potrivit actelor normative de organizare și funcționare, care sunt învestite să îndeplinească un serviciu de interes public, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege;

b) autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate, în baza unor instrumente juridice internaționale semnate de ##### și care cuprind prevederi privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și/sau recuperarea creanțelor fiscale;

c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;

d) oricărui solicitant, cu consimțământul expres și neechivoc al contribuabilului/plătitorului despre care au fost solicitate informații. Responsabilitatea privind modalitatea de utilizare a informațiilor astfel obținute revine solicitantului;

251. #####. (7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în #####, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul

cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.

252. Articolul 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.

(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.

253. Articolul 131. Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

254. II. 2 LEGISLAȚIA UNIUNII EUROPENE:

A. ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene

Articolul 41. Dreptul la bună administrare

(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;

(b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial;

(c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.

255. Articolul 47. Dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil [...]

Orice persoană are dreptul la un proces echitabil, public și într-un termen rezonabil, în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, constituită în prealabil prin lege. Orice persoană are posibilitatea de a fi consiliată, apărută și reprezentată.

256. Articolul 48. Presumția de nevinovăție și dreptul la apărare [...]

(2) Oricărei persoane acuzate îi este garantată respectarea dreptului la apărare.

257. Articolul 52. Întinderea și interpretarea drepturilor și principiilor

(7) Orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute prin prezenta carte trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanță acestor drepturi și libertăți. Prin respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.

(4) În măsura în care prezenta carte recunoaște drepturi fundamentale, așa cum rezultă acestea din tradițiile constituționale comune statelor membre, aceste drepturi sunt interpretate în conformitate cu tradițiile menționate.

(5) Dispozițiile prezentei carte care conțin principii pot fi puse în aplicare prin acte legislative și de punere în aplicare adoptate de instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii, precum și prin acte ale statelor membre în cazurile în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii, în exercitarea competențelor lor respective. Invocarea lor în fața instanței judecătorești se admite numai în scopul interpretării și controlului legalității unor astfel de acte.

(6) Legislațiile și practicile naționale trebuie să fie luate în considerare pe deplin, după cum se precizează în prezenta carte.

(7) Instanțele judecătorești ale Uniunii și ale statelor membre țin seama de explicațiile redactate în vederea orientării interpretării prezentei carte.

258. Articolul 53. Nivelul de protecție

una dintre dispozițiile prezentei carte nu poate fi interpretată ca restrângând sau aducând atingere drepturilor omului și libertăților fundamentale recunoscute, în domeniile de aplicare corespunzătoare, de dreptul Uniunii și dreptul internațional, precum și de convențiile internaționale la care Uniunea sau toate statele membre sunt părți, și în special Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, precum și prin constituțiile statelor membre.

259. B. Directiva TVA #####CE

Articolul 168

În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

260. Articolul 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;

b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236;

d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective;

f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

III. Motivele care au determinat instanța să formuleze cererea de decizie preliminară:

261. Poziția reclamantei

Cu privire la prima problemă supusă discuției, reclamanta face referire la necesitatea respectării dreptului la apărare din perspectiva permiterii accesului la dosarul administrativ precum și dreptul de deducere a cheltuielilor avansate cu un partener comercial declarat inactiv, prin raportare la prevederile legislației naționale – art 11 alin 7 Cod Procedură Fiscală.

262. Reclamanta invocă un drept de acces la dosarul administrativ, fără să i se poată refuza acest drept pe motivul existenței secretului fiscal.

263. Reclamanta a făcut trimitere la practica Curții de Justiție a Uniunii Europene în alte cauze, precum C 430/19, C.F. c. AJFPM și DGRFPC, C – 298/16 #####, ##### c. DGRFP #####.

264. Elementele particulare ale prezentei cauze sunt reliefate de invocarea de către autoritățile publice a unui refuz de a permite contribuabilului accesul la dosarul administrativ cu motivarea că documentele din respectivul dosar nu au fost avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale.

265. A doua problemă în discuție e legată de aprecierea organelor fiscale de control că societatea reclamantă, în calitate de contribuabil, ar fi avut posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi pe care s-ar fi aflat și partenerul comercial al reclamantei, SC ##### SRL. Neprocedând astfel, reclamanta nu ar putea să beneficieze

de deducerea cheltuielilor ce au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, la calculul impozitului pe profit.

266. Din punctul de vedere al societății reclamante, refuzul acordării dreptului de acces la dosarul administrativ nu e aplicabil în speță, atât timp cât un document a stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale acesta trebuind să fie pus la dispoziția contribuabilului, altfel fiind încălcat principiului ce consacră dreptul la apărare și acela al dreptului de acces la dosarul administrativ.

267. În ceea ce privește ultimele două întrebări preliminare, reclamanta consideră că intervenția Curții Europene e necesară pentru a clarifica dacă refuzul sistematic al dreptului de deducere intervine chiar dacă bugetul de stat nu a fost prejudiciat, în condițiile în care faptul că partenerul comercial al reclamantei, SC ##### SRL era inactivă nu dovedește existența unei fraude privind TVA, contribuabilul inactiv îndeplinindu-și toate obligațiile către bugetul de stat.

268. Poziția părâtei

Pârâta s-a opus cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, apreciind că întrebările 1-3 sunt neîntemeiate, iar pentru întrebările 4-5 cererea ar fi inadmisibilă.

269. Astfel, a apreciat că principiul dreptului la apărare a fost deja interpretat prin jurisprudența anterioară a Curții (invocând Cauza C-298/16 #####) iar interpretarea privitoare la impozitul pe profit excede competenței instanței europene.

270. A mai apreciat pârâta că, dat fiind faptul că nu au fost impuse obligații fiscale suplimentare urmare a controlului fiscal încrucișat la cei doi furnizori iar transmiterea proceselor verbale privind controlul încrucișat către reclamantă nu ar fi modificat în niciun mod rezultatele inspecției fiscale, necomunicarea acestor înscrisuri nu a lezat în niciun mod dreptul la apărare al reclamantei. Refuzul de a comunica respectivele documente privind controlul încrucișat a fost motivat de secretul fiscal și lipsa generării unor efecte negative în sarcina reclamantei, în urma întocmirii acelor documente.

271. În ceea ce privește întrebările 4 și 5, pârâta a solicitat respingerea cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene atât timp cât aceste întrebări vizează principiile care guvernează TVA iar acestea nu sunt aplicabile impozitului pe profit, ce face obiect al cauzei.

272. Poziția instanței naționale

Principiul dreptului la apărare consacrat la nivelul dreptului european, mai precis în art 48 alin 2 din ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene precum și dreptul la o bună administrare prevăzut de art 41 alin 2 lit b din ##### se opun unei practici naționale prin care se refuză contribuabilului accesul la anumite documente, în etapa administrativă a procesului fiscal, pe motiv că acestea nu prezintă relevanță cu privire la concluziile controlului.

273. Astfel, secretul fiscal reglementat la nivel național de art 11 alin 3 lit d din Legea nr ##### nu poate înfrânge dreptul contribuabilului de a lua la cunoștință de toate piesele dosarului administrativ-fiscal, de a formula puncte de vedere cu privire la acestea, cu atât mai mult cu cât până la finalizarea controlului, acesta nu poate cunoaște rezultatul inspecției derulate de organele fiscale.

274. În ceea ce privește întrebările a patra și a cincea, instanța națională apreciază că nu îi pot fi impuse contribuabilului sarcini excesive care implică efectuarea unor demersuri suplimentare pentru aflarea informațiilor legate de inactivitatea unui partener comercial dintr-un

stat străin, cu atât mai mult cu cât acesta își declarase și achitase obligațiile fiscale către bugetul de stat, în perioada de referință a derulării relațiilor comerciale.

275. Astfel, atât timp cât nu s-a dovedit niciun prejudiciu adus bugetului de stat, contribuabilul nu poate fi sancționat prin refuzul recunoașterii dreptului de deducere TVA, atât timp cât nu s-a dovedit nicio fraudă din partea contribuabilului la bugetul de stat, raportat și la prevederile art 273 din Directiva TVA.

276. ##### în vedere aspectele menționate, Tribunalul consideră că cererea de sesizare este întemeiată, astfel că, în lipsa unei hotărâri preliminare anterioare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, va sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare asupra întrebărilor formulate.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:

În baza art. 267 din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

Întrebarea nr. 1: Principiul general al respectării dreptului la apărare, prevăzut în art. 48 alin. (2) din ##### Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, așa cum a fost acesta conturat la nivel unional, dar și de dreptul la o bună administrare, în componenta sa prevăzută în cuprinsul art. 41 alin. (2) lit. b) din ##### se opune unei practici naționale precum cea din litigiul principal, în care accesul la dosarul administrativ este refuzat contribuabilului în etapa administrativă a procesului fiscal, pe motiv că organul fiscal de control susține că o parte din documentele conținute de acesta nu au fost avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale?

Întrebarea nr. 2: ##### răspunsul la prima întrebare este afirmativ, dispozițiile art. 41, 47, 48 și 53 din ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, respectiv principiile respectării dreptului la apărare și dreptului la un proces echitabil, se opun unei practici a administrației fiscale și a instanței de judecată de a nu anula actele administrative fiscale prejudiciabile pentru particular, în ipoteza în care condiția ca procedura administrativă să fi putut avea un rezultat diferit a fost îndeplinită?

Întrebarea nr. 3: art. 52 alin. (2) din ##### Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene prin raportare și la art. 8 alin. (2) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale se opun utilizării în cadrul unei proceduri administrative de natură fiscală a rezultatelor culegerii secrete de informații în cadrul unei operațiuni străine de economia cauzei, probe care nu au fost aduse la cunoștința contribuabilului?

Întrebarea nr. 4: Prevederile art. 178, 213 și 214 ale Directivei TVA și principiul neutralității fiscale se opun unor norme interne prin care statul membru impune unui resortisant să colecteze și să vireze către stat TVA, fără însă a-i recunoaște corelativ dreptul de deducere TVA, pe motiv că unui partener comercial i-a fost anulat codul TVA, deși acesta și-a îndeplinit obligațiile de plată către bugetul de stat?

Întrebarea nr. 5: Raportat la circumstanțele litigiului principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, principiul proporționalității și cooperării loiale, astfel cum se desprind din Directiva TVA, trebuie interpretate în sensul în care interzic stabilirea

unei obligații de colectare și plată TVA în sarcina contribuabilului, fără a-i fi însă recunoscut dreptul de deducere TVA, atât timp cât nu se dovedește că a existat vreo fraudă din partea contribuabilului la bugetul de stat, în conformitate cu art. 273 din Directiva TVA?

În temeiul art. 412 alin. (1) pct. 7 Cod procedură civilă, suspendă judecarea cauzei până la comunicarea răspunsului Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților, prin mijlocirea grefei, la data de 10 aprilie 2025.

Președinte,

#####

Grefier,

#####

Redactat G.M.M./Tehnoredactat D.Ș.

5 exemplare/ 4 iunie 2025