



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatăii 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIE nr. 3347/05.09.2017

privind soluționarea contestației formulată de **d-na** -----,
înregistrată la DGRFP Timișoara – Serviciul Soluționare Contestatăii 1 sub nr. -----

D-na ----- a depus la DGRFP Timișoara contestația înregistrată la
registratura sub nr.

Conform art. 270 alin. (2) din Legea nr. 270/2015 privind Codul de
procedura fiscală și a pct. 3.1-3.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea
Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015
privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara – Serviciul Soluționare
Contestatăii 1 a transmis cu Adresa nr. -----contestația formulată de d-na --
----- către AJFP Timiș, în vederea întocmirii dosarului contestației.

Cu Adresa nr. 14261/31.07.2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. --
-----, AJFP Timiș – Serviciul Evidență Platitor Persoane Fizice a transmis
dosarul contestației formulate de d-na -----.

D-na ----- are domiciliul fiscal în mun.CUI RO.....,
și sediul procedural ales în mun.fiind reprezentată legal de
SCPA....., prin dl. Avocat....., pentru care a fost depusă
Imputernicirea Avocătială.....

Contestația s-a formulat împotriva măsurilor înscrise în următoarele acte
administrativ fiscale:

a. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor
evidenței fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite în sarcina
contestatoarei creanțe fiscale în suma totală de -----lei, reprezentând:

- TVA = -----lei;

- majorări/dobânzi de întârziere TVA = -----lei, pentru perioada
28.10.2008-25.06.2012;

b. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor
evidenței fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite în sarcina

contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016;

c. Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016.

Contestatia formulata impotriva actelor administrativ-fiscale atacate antementionate a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, titlul VIII, fiind inregistrata la DGRFP Timisoara in data de **15.03.2017**, astfel cum rezulta din stampila DGRFP Timisoara, aplicata pe originalul contestatiei, aflat la dosarul cauzei, si comunicata, conform confirmarii de primire aflata in copie la dosarul cauzei, in data de **09.02.2017**.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile completarile ulterioare, Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul DGRFP Timisoara este legal investit sa se pronunte asupra contestatiei formulate de d-na -----.

I. Contestatia este formulata impotriva debitelor inscrise in urmatoarele acte administrativ fiscale:

a. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei creante fiscale in suma totala de -----lei, reprezentand:

- TVA = -----lei;

- majorari/dobanzi de intarziere TVA = -----lei, pentru perioada 28.10.2008-25.06.2012;

b. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016;

c. Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016.

Stare de fapt relevanta

In cazul petentei s-a procedat in anul 2012 la realizarea unei inspectii fiscale, finalizata prin emiterea unei Decizii de impunere nr. -----, prin care s-au stabilit obligatii de plata a TVA si accesorii, pentru perioada verificata 01.01.2007 - 31.12.2011, in baza constatarilor organului de control din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. ----- . Impotriva acestei decizii de impunere, petenta a formulat contestatie in conditiile art. 205 si urmatoarele Cod procedura fiscala, respinsa de DGRFP Timis prin Decizia nr. -----, de solutionare a contestatiei.

Consecutiv, aceste acte administrativ fiscale au fost supuse controlului instantei de contencios prin actiunea in contencios ce a facut obiectul dosarului nr. -----, solutionat irevocabil prin Decizia civila nr. -----a Curtii de Apel Timisoara.

Ulterior anularii partiale a deciziei de impunere, fara a se emite si a se comunica petentei o decizie de reverificare in conditiile art. 105 ind. 1 Cod procedura fiscala, s-a procedat la reverificarea aceleiasi perioade (01.01.2007 - 31.12.2011) conform Raportului de inspectie fiscala nr. 1756/30.03.2015, in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr., prin care s-au stabilit obligatii de plata a TVA si accesorii in considerarea tranzactiilor imobiliare in care petenta si sotul sau au avut calitatea de vanzatori, incheiate in perioada de referinta.

Impotriva Deciziei de impunere nr. si Raportului de inspectie fiscala nr., petenta a formulat contestatie, care a fost admisa in tot, conform Deciziei nr....., dispunandu-se anulara in tot a deciziei de impunere si consecutiv a obligatiilor de plata stabilite.

Fara nicio alta comunicare adresata petentei in vederea lamuririi situatiei fiscale generate de emiterea consecutiva de catre organul fiscal de decizii de impunere pentru aceleasi categorii de obligatii si aceasi perioada verificata, respectiv fara a se realize niciun alt demers, s-a procedat in luna februarie 2017 la comunicarea catre petenta a urmatoarelor decizii:

- Decizia de impunere nr. -----, privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, in care se face referire la obligatiile de plata a TVA, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011, majorari de intarziere, dobanzi TVA si penalitati TVA pentru perioada 28.10.2008-25.06.2012;

- Decizia de impunere nr. -----, privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, in care se face referire la TVA - accesorii bugetare, pentru perioada 25.06.2012 - 06.07.2016, si la TVA - accesorii bugetare, pentru perioada 06.07.2016- 31.12.2016;

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care se face referire la obligatii de plata a TVA, in valoare de ----- lei, fara nicio alta referire la semnificatia sumelor si/sau perioada pentru care ele sunt calculate.

Motive de nelegalitate

In primul rand, deciziile astfel emise nu sunt intemeiate nici in fapt, nici in drept, aspect care paralizeaza exercitarea efectiva a dreptului la aparare. Insa, chiar raportat la acest continut sumar al deciziilor atacate, apreciaza ca poate fi decelata nelegalitatea si netemenicia obligatiilor de plata stabilite.

1. Invoca nulitatea inspectiei fiscale raportat la nerespectarea normelor imperative de procedure pentru stabilirea de obligatii de plata:

1.1. Apreciaza ca trebuie mai intai sa porneasca de la continutul, chiar lapidar, al deciziilor de impunere emise, pentru a constata ca, pe langa lipsa unei proceduri in cadrul careia sa fie respectate drepturile contribuabilului si sa fie

stabilite in mod fundamentat obligatii de plata, lipseste si orice temei indicat de catre organele fiscale pentru stabilirea de obligatii de plata in aceasta maniera.

Astfel, potrivit deciziei de impunere, au fost indicate:

- ca motiv de fapt "*corectarea evidentei fiscale ca urmare a punerii in aplicare a Deciziei civile nr. -----*";
- ca motiv de drept "*OMEF nr. 2144/2008 pentru modificarea si completarea OMEF nr, 1722/2004 pentru aprobarea instructiunilor privind organizarea Sistemului de administrare a creantelor fiscale*".

Totusi, niciuna din aceste trimiteri nu poate fi lamuritoare, astfel incat sa se deduca modalitatea de stabilire a obligatiilor de plata.

Relevanta acestor lipsuri este evidentiata de prevederile art. 97 Cod procedura fiscala, care stabilesc ca "*decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe langa elementele prevazute la art. 46, si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila*".

Potrivit art. 46 alin. (2) Cod procedura fiscala, actul administrativ fiscal trebuie sa contina lit. d) obiectul actului administrativ fiscal, e) motivele de fapt si f) temeiul de drept.

1.2. Astfel, temeiul de drept indicat de catre organul fiscal emitent nu este unul valid, in conditiile in care vorbim de ordine nepublicate in Monitorul Oficial, deci care nu pot sa produca niciun fel de efect juridic. Nefiind opozabile contribuabilului, aceste ordine nu pot constitui baza legala pentru stabilirea de obligatii de plata in sarcina noastra.

Consecinta inopozabilitatii acestor acte (care nu sunt nici macar accesibile in vreo forma publicata macar pe site-ul ANAF sau al altor institutii) este aceea ca nu exista nicio derogare de la regulile imperative instituite de art. 97 raportat la art. 46 Cod procedura fiscala, la care am facut anterior referire.

1.3. Mai mult decat atat insa, trebuie sa avem in vedere ca temeiul de drept la care face referire art. 46 alin. 2 lit. f) nu se refera doar la acele norme de procedura care permit sau fundamenteaza emiterea deciziei de impunere, dar si la obligatia de a invoca temeiuri de drept substantial, care sa fundamenteze obligatiile de plata stabilite.

1.4. In privinta motivelor de fapt, se face trimitere la Decizia Curtii de Apel Timisoara, fara insa ca aceasta trimitere sa fie lamuritoare pentru clarificarea modului de stabilire de obligatii de plata.

Astfel, pornind de la premisa ca in cuprinsul dispozitivului Deciziei nr. -----a Curtii de Apel Timisoara s-a facut referire doar la admiterea in parte a actiunii in contencios, in sensul mentinerii in parte a deciziei de impunere, in limita sumei rezultand din recalculare prin aplicarea procedurii sutei marite.

Mai mult, niciuna din probele administrate in dosarul nr. ----- nu permit decelarea unui caracter determinat sau cel putin determinabil al sumelor datorate de catre petenta cu titlu de TVA si accesorii.

Consecutiv, revine organului fiscal competent obligatia de a determina aceste sume, astfel incat sa fie respectat efectul obligatoriu al Deciziei Curtii de Apel Timisoara nr. 402/2015, dar totodata sa fie respectate si drepturile contribuabilului.

In schimb, organul fiscal procedeaza, in afara oricarei proceduri la stabilirea unor sume a caror componenta sau semnificatie nici macar nu o ididica, fiind astfel incalcat dreptul la aparare, atat in faza pretinsei proceduri in cadrul careia s-ar fi determinat aceste obligatii de plata, dar si ulterior, din moment ce nu are posibilitatea analizei efective a corectitudinii obligatiilor de plata mentionate.

Raportat la aceste aspecte, apreciaza ca trebuie retinuta si incalcarea prevederilor art. 9 Cod procedura fiscala, care reglementeaza expres si imperativ dreptul contribuabilului de a fi ascultat, inainte de luarea oricarei decizii, tocmai in legatura cu faptele si imprejurarile relevante pentru luarea acelei decizii.

Or, din moment ce in speta petentei nu i s-a oferit nicio posibilitate efectiva de a lua cunostinta macar de modalitatea de stabilire a obligatiilor de plata, intr-un quantum determinat discretionar si nedetaliat macar prin anexe la decizia de impunere in care sa fie evidentiata eventualele calcule efectuate, in mod cert a fost incalcat in mod flagrant dreptul reglementat expres si imperativ de art. 9 Cod procedura fiscala. In acest context, invoca, potrivit art. 9 alin. 4 exceptia lipsei audierii, efectul admitterii acesteia trebuind sa fie constatarea nulitatii deciziilor de impunere emise discretionar si arbitrar de catre organul fiscal.

15. Lipsa oricarei proceduri care sa fie urmata de catre organul fiscal pentru emiterea deciziilor de impunere este evidenrd si din perspectiva prevederilor art. 95 alin. 2 Cod procedura fiscala, care stabilesc ca "*organul fiscal emite decizii de impunere ori de cate ori acesta stabileste sau modified baza de impozitare ca urmare a unei verificari documentare, a unei inspectii fiscal ori a unei verificdri a situatiei fiscale personale, efectuate in conditiile legii.*"

Or, in mod cert, in cazul petentei, baza de impozitare a fost modificata de catre organul fiscal, fard sa fie urmata insd niciuna din procedurile la care se face referire expres si limitativ la art. 95 alin. 2 Cod procedura fiscala.

16. Prevederile Ordinului nr. 3.709 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului si continutului formularului "*Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice*", care in mod cert au fost ignorate, prin emiterea in aceasta maniera a deciziilor de impunere contestate.

2. Prin emiterea deciziilor de impunere este incalcat si principiul certitudinii impunerii si al securitatii juridice, din moment ce vorbim de obligatii de plata stabilite fara sa fie mentionata expres modalitatea de stabilire si de calculare a obligatiilor de plata.

3. Dincolo de faptul ca nu avem posibilitatea de a verifica in vreun fel modalitatea de determinare a obligatiilor fiscale, trebuie sa avem in vedere si faptul ca obligatiile de plata au fost stabilite cu incalcarea dreptului de deducere al petentei, dat fiind faptul ca este evident ca valoarea obligatiilor mentionate in actele administrative emise la acest moment ignora deconturile de TVA depuse.

In acest sens, conform pozitiei exprimate de organul fiscal, dreptul de deducere a TVA trebuia exercitat prin deconturi de TVA depuse ulterior stabilirii de obligatii de plata, deconturi pe care petenta le-a depus, dar care raportat la valoarea sumelor de plata mentionate sunt in continuare ignorate.

Astfel, fiind indeplinite toate conditiile legale, organul fiscal era obligat sa scada din valoarea TVA colectata valoarea TVA deductibila, astfel cum aceasta este mentionata prin decont, de vreme ce exigibilitatea dreptului de deducere a intervenit la momentul incheierii contractelor de vanzare-cumparare, iar exercitarea efectiva a acestui drept (desi deja nascut) este posibila de-abia ulterior inspectiei fiscale.

O astfel de abordare este in acord si cu jurisprudenta CJUE in materie, in considerarea principiului neutralitatii fiscale. Astfel, dreptul de deducere TVA trebuie sa fie acordat daca au fost indeplinite cerintele de fond, chiar daca au fost omise de catre persoanele impozabile anumite cerinte de forma. Totodata, Curtea a apreciat ca TVA nu trebuie sa reprezinte o cheltuiala ocazionata de desfasurarea unei afaceri (un cost), ci trebuie sa poata fi aplicat dreptul de deducere pentru toate operatiunile realizate in amonte. Nu in ultimul rand, desi Directiva a VI-a TVA are ca si obiectiv lupta impotriva fraudei si a evaziunii fiscale, acest scop nu poate fi depasit de practici abuzive ale statelor membre, de natura sa lipseasca dreptul de deducere de insusi continutul acestuia. O astfel de masura, conform jurisprudentei Curtii, poate fi adoptata de catre statele semnatare doar in situatia in care tranzactia din care deriva dreptul de deducere reprezinta o practica abuziva. Or, pentru a califica o practica ca fiind abuziva, tranzactia desfasurata ar trebui sa nu respecte prevederile Directivei si ale legislatiei de transpunere, astfel incat valorificarea dreptului de deducere ar fi contrara insusi scopului acestor prevederi. Ba mai mult decat atat, ar trebui ca scopul efectiv al tranzactiei sa fie tocmai acela de a obtine rambursarea taxei, aceasta neavand in realitate nicio baza reala. Aceste ipoteze sunt insa excluse in speta de fata.

In realitate, neutralitatea TVA se asigura tocmai prin instituirea mecanismului de deducere a taxei deductibile, in baza caruia, indiferent de numarul de persoane inregistrate in scopuri de TVA care intervin in procesul de productie, suma totala a TVA colectata va fi intotdeauna aceiasi, deoarece va depinde exclusiv de pretul facturat consumatorului final (care nu are drept de deducere) si de cota TVA aplicabila.

In acest sens, face referire si la considerentele retinute de CJUE intr-o hotarare recenta, pronuntata in Cauzele conexe C-249/12 si C-250/12, Tulica - Plavosin, cu privire la specificul TVA, aratand ca *„din articolul 1 alineatul (2) si din articolul 73 din Directiva TVA rezulta ca principiul sistemului comun privind TVA-*

ul consta in aplicarea asupra bunurilor si serviciilor a unei taxe generate de consum exact proportionate cu pretul acestora, iar baza de impozitare include toate etementele care reprezinta contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de catre furnizorul bunurilor sau de catre prestatorul serviciilor pentru livrarea sau pentru prestarea respective, de la client sau de la un tert" - contrapartida fiind astfel valoarea primita in mod real de catre petenta. Pe cale de consecinta, pentru a respecta specificul TVA, respectiv pentru a se respecta principiul de baza al directivei mentionate, potrivit caruia prin sistemul TVA se urmareste sa se taxeze exclusiv consumatorul final, este absolut necesar ca pentru calcularea bazei de impozitare avute in vedere sa fie acordat dreptul de deducere ce trebuie exercitat pentru totalitatea taxelor aplicate in amonte, raportat la toate achizitiile efectuate pentru desfasurarea astfel cum prevede in mod expres si art. 1 par. 2 din Directive TVA, potrivit caruia „la fiecare operatiune, TVA-ul calculat in raport cu pretul bunurilor sau al serviciilor la o cota aplicabila bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil dupa deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale pretului."

In plus, instanta a reamintit de cauza Halifax si altii (hotararea din 21 februarie 2006, in cauza C-255/02), in care Curtea a statuat in sensul in care Directive a sasea trebuie interpretata in sensul in care este exclus dreptul de deducere al unei persoane impozabile doar in ipoteza in care tranzactia din care deriva acest drept este o practica abuziva, ori pentru ca o practica sa fie considerate abuziva, este necesar sa se constate, in primul rand, ca tranzactia respectiva, din punct de vedere al formei, nu respecta prevederile incidente ale directivei si ale legislatiei de transpunere, astfel incat valorificarea unui astfel de drept ar fi contrara insusi scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie sa transpara, in lumina unor factori obiectivi, ca scopul esential al tranzactiei in litigiu este acela de a obtine rambursarea TVA, respectiv ca ea nu are nici o baza economica reala. Raportat la aceste dispozitii, consider in speta de fata ca dreptul de deducere al petentei nu provine din practici abuzive

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, AJFP Timis a stabilit in sarcina contestatoarei accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016, pentru un debit in quantum de -----lei, reprezentand TVA, stabilita prin Decizia de impunere nr. -----.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, AJFP Timis a stabilit in sarcina contestatoarei creante fiscale in suma totala de -----lei, reprezentand:

- TVA = -----lei;
- majorari/dobanzi de intarziere TVA = -----lei, pentru perioada 28.10.2008-25.06.2012.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, AJFP Timis a stabilit in sarcina

contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016.

III. Luand in considerare argumentele invocate de contestator in sustinerea cauzei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare se retin urmatoarele:

III.1.Cauza supusa solutionarii este daca contestatara poate invoca nulitatea deciziei de accesorii si a deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale in conditiile in care, in actul administrativ fiscal sunt inscise elementele prevazute la art. 49 din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedura fiscala.

In fapt, actele administrativ-fiscale atacate cuprind elementele referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent.

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. ----- si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. ----- au fost emise urmare Deciziei Civile nr. -----pronuntata de Curtea de Apel Timisoara in Dosarul nr.....

Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016, este anterioara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, accesoriile stabilite prin aceasta fiind corectate, conform celor inscise in Decizia Civila nr. -----pronuntata de Curtea de Apel Timisoara in Dosarul nr. -----.

In drept, prevederile art. 347 si art. 352 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, stipuleaza:

„Art.347 - (1) Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga.”

“Art. 352 – Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare.

(2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod raman supuse legii vechi.”

Astfel, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipuleaza urmatoarele:

Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul in oricare din urmatoarele situatii:

a) este emis cu incalcarea prevederilor legale privind competenta;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 **alin. (6)**, precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o grava și evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava și evidenta eroare atunci cand cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atat de viciate incat, daca acestea ar fi fost inlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de solutionare a contestatiei, la cerere sau din oficiu. In situatia in care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt incalcate alte prevederi legale decat cele prevazute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile **art. 50** sunt aplicabile in mod corespunzator.”)

„ART. 53

Indreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(1) Organul fiscal poate indrepta oricand erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/platitorului.

(2) Prin erori materiale, in sensul prezentului articol, se intelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mentiuni greșite din actele administrative fiscale, cu exceptia acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(3) In cazul in care, dupa comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constata, din oficiu, ca exista erori materiale in cuprinsul sau, acesta comunica contribuabilului/platitorului un act de indreptare a erorii materiale.

(4) In situatia in care indreptarea erorii materiale este solicitata de contribuabil/platitor, organul fiscal procedeaza astfel:

a) daca cererea de indreptare a erorii materiale este intemeiata, emite și comunica contribuabilului/platitorului actul de indreptare a erorii materiale;

b) daca cererea de indreptare a erorii materiale nu este intemeiata, respinge cererea printr-o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.

(5) Actul de indreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de indreptare a erorii materiale urmeaza regimul juridic al actului initial și pot fi contestate in conditiile legii in care putea fi contestat actul initial.”

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 49 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine**

atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

In cazul de fata, „*obiectului actului administrativ*” il reprezinta TVA si accesoriile aferente TVA.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D.Dascalu, C, Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In speta sunt incidente și prevederile pct. III.1.2.2.1.1. *Corectarea erorilor materiale rezultate in urma procesarii declaratiilor fiscale și altor titluri de creanta, precum și in alte situatii in care se constata erori in distribuirea și stingerea sumelor platite in contul unic, inclusiv cele generate de organul fiscal in evidenta analitica pe platitori din OMEF nr. 2144/2008 pentru modificarea și completarea OMFP nr. 1722/2004 pentru aprobarea Instructiunilor privind organizarea Sistemului de administrare a creantelor fiscale, emis avand in vedere prevederile OG nr. 92/2003, unde se specifica:*

„B1) Compartimentul cu atributii de evidenta pe platitori efectueaza urmatoarele operatiuni in cazul erorilor materiale, generate de catre organul fiscal și rezultate in urma procesarii declaratiilor fiscale și altor titluri de creanta: (...)

o creanta principala neachitata din fișa simulata este mai mica decat cea din fișa initiala, caz in care prin SPAC-Borderou de adaugare/scadere se scade suma neachitata pana la nivelul celei simulate, indicandu-se la motivul scaderii „Corectie erori materiale”;

- *creanta principala neachitata din fișa simulata este mai mare decat cea din fișa initiala, caz in care se introduce diferenta in SPAC - „Decizie de corectie” (model anexa nr. 15) cu aceleași caracteristici ca și creanta initiala – nr.document, data, scadenta, termen de plata, mai puțin data majorarilor care trebuie sa fie egala cu data corectarii evidentei;*
- *Diferentele de creante de tip accesorii (+/-) se introduc in SPAC- „Decizie de corectie” (model anexa nr. 15) și se comunica contribuabilului. In situatia in care rezulta diferente in minus, acestea vor stinge prin stabilire legaturi de tip „creante-realizari” accesoriile neachitate din fișa initiala.*
- *In situatia in care rezulta diferente in plus, pentru acestea executarea silita poate incepe dupa expirarea termenului de plata, prin transferul lor in SCES. (...).”*

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei ca nu i-a fost respectat dreptul la aparare, sunt aplicabile prevederile art. 9 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 9

Dreptul de a fi ascultat

(1) Inaintea luarii deciziei, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului/platitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante in luarea deciziei.

(2) Organul fiscal nu este obligat sa aplice prevederile alin. (1) cand:

a) intarzierea in luarea deciziei determina un pericol pentru constatarea situatiei fiscale reale privind executarea obligatiilor contribuabilului/platitorului sau pentru luarea altor masuri prevazute de lege;

b) cuantumul creantelor fiscale urmeaza sa se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creantei fiscale stabilita anterior;

c) se accepta informatiile prezentate de contribuabil/platitor, pe care acesta le-a dat intr-o declaratie sau intr-o cerere;

d) urmeaza sa se ia masuri de executare silita;

e) urmeaza sa se emita deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii.

(...)”

In ceea ce priveste punerea in aplicare a unei hotarari definitive, sunt aplicabile prevederile art. 24 din Legea contenciosului administrativ fiscal nr. 554/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„ART. 24

Obligatia executarii

(1) Daca in urma admitterii actiunii autoritatea publica este obligata sa incheie, sa inlocuiasca sau sa modifice actul administrativ, sa elibereze un alt inscris sau sa efectueze anumite operatiuni administrative, executarea hotararii definitive se face de bunavoie in termenul prevazut in cuprinsul acesteia, iar in lipsa unui astfel de termen, in termen de cel mult 30 de zile de la data ramanerii definitive a hotararii.(...)”

Deoarece Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. ----- si Decizia de impunere privind

obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. ----- au fost emise urmare Deciziei Civile nr. -----pronuntata de Curtea de Apel Timisoara in Dosarul nr. -----, rezulta ca pentru punerea in aplicare a acesteia sunt aplicabile preverile art. 9 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu preverile art. 24 din Legea contenciosului administrativ fiscal nr. 554/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, nefiind obligatorie audierea contribuabilului.

In ceea ce priveste Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, art. 9 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, excepteaza de la obligatia organului fiscal de a asculta contribuabilul in situatia in care „urmeaza sa se emita deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii”.

In plus, potrivit dreptului Uniunii, o incalcare a dreptului la aparare, in special a dreptului de fi ascultat, nu determina anularea deciziei luate in urma procedurii administrative decat daca, in lipsa acestei neregularitati, aceasta procedura ar fi putut avea un rezultat diferit (principiu stipulat, intre altele, si in Hotararea din 14.02.1990 din cauza Franta impotriva Comisiei, C-301/87, Hotararea din 05.10.2000 din cauza Germania impotriva Comisiei, C-288/96, Hotararea din 01.10.2009 din cauza Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware impotriva Consiliului, C-141/08, Hotararea din 06.09.2012 din cauza Storck impotriva OAPI, C-96/11). Rezultatul diferit, in materia specifica in care ne aflam, trebuie sa constea in inexistenta creantelor fiscale respective, aspect ce va fi analizat in ceea ce priveste fondul spetei deduse judecatii.

Mai mult, rezulta ca deciziile contestate cuprind toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 49 din Codul de procedura fiscala, apobat prin Legea 207/2015, sustinerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o intepretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile (actele administrativ fiscale contestate nu sunt afectate de o grava si evidenta eroare), drept pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

III.2. DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost investita sa analizeze daca sumele inscise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. ----- si in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. ----- sunt corect stabilite in conditiile in care pentru debitele si accesoriile aferente s-a pronuntat o instanta judecatoreasca printr-o sentinta definitiva.

In fapt, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFP Timisoara a solutionat contestatia formulata de d-na ----- impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ---

-----, emitand Decizia nr. -----, prin care s-a dispus respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de -----lei, reprezentand:

- TVA = -----lei;
- Majorari de intarziere = lei;
- penalitati = lei.

Dl. ----- a atacat Decizia nr.

Prin Sentinta nr. -----, pronuntata in Dosarul nr. -----, Tribunalul Timis – Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal a admis in parte actiunea formulata d-na ----- si a dispus anularea Deciziei nr. privind solutionarea contestatiei si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -----.

Urmare recursului formulat de DGRFP Timisoara impotriva Sentintei nr. -----, pronuntata in Dosarul nr. -----de Tribunalul Timis – Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal, Curtea de Apel Timisoara, prin Decizia civila nr. -----, a admis actiunea formulata de DGRFP Timisoara, a dispus *„anularea partiala a Deciziei de impunere nr. -----, precum si a Deciziei nr. ----- privind solutionarea contestatiei emisa de parata, in limita sumei care depaseste TVA calculata prin aplicarea procedului sutei masite”* si a respins in rest actiunea.

Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2 a pus in aplicare dispozitivul Deciziei Civile nr. ----- si a intocmit Referatul de punere in aplicare a Deciziei Civile nr. -----, stabilind in sarcina petentei obligatii fiscale in suma de -----lei, reprezentand:

- TVA = -----lei;
- accesorii TVA = -----lei (_____).

Din Anexa 1 la Referatul de punere in aplicare a Deciziei Civile nr. -----, reiese ca **organele de inspectie fiscala au recalculat TVA prin aplicarea procedului sutei marite**, recalculand TVA aferenta perioadei 01.01.2007-31.12.2011 si accesoriile aferente TVA pentru perioada 28.10.2008-25.06.2010.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, AJFP Timis a stabilit in sarcina contestatoarei creante fiscale in suma totala de -----lei, reprezentand:

- TVA = -----lei, cu -----lei mai putin decat TVA stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -----;

- majorari/dobanzi de intarziere TVA = -----lei, pentru perioada 28.10.2008-25.06.2012, cu -----lei mai putin decat accesoriile aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -----.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, AJFP Timis a stabilit in sarcina

contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de ----- lei, pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016, cu lei mai putin decat accesoriile in suma de -----lei, stabilite prin urmatoarele decizii referitoare la obligatiile de plata accesorii (aflate in copie la dosarul cauzei):

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 49/06.07.2016, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala delei, **pentru perioada 13.04.2016-06.07.2016;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -- -----lei, **pentru perioada 13.02.2016-13.04.2016;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de **12.002 lei, pentru perioada 10.07.2015-13.02.2016;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 04.03.2015-10.07.2015;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 11.10.2014-04.03.2015;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.-----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 30.06.2014-11.10.2014;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 31.03.2016-30.06.2014;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 14.10.2013-31.03.2016;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 07.07.2013-14.10.2013;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 15.04.2013-07.07.2017;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 10.03.2013-15.04.2013;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 12.11.2012-10.03.2013;**

- Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 06.08.2012-12.11.2012.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, organele fiscale au recalculat accesoriiile aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016, punand in aplicare Decizia civila nr. -----, pronuntata in Dosarul nr. -----de Curtea de Apel Timisoara, prin care, a admis actiunea formulata de DGRFP Timisoara, a dispus „*anularea partiala a Deciziei de impunere nr. -----, precum si a Deciziei nr. ----- privind solutionarea contestatiei emisa de parata, in limita sumei care depaseste TVA calculata prin aplicarea procedurii sutei masite*” si a respins in rest actiunea, conform prevederilor art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

„ART. 50

Anularea, desfiintarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desfiintat sau modificat de catre organul fiscal competent in conditiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desfiintarea totala sau partiala, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage anularea, desfiintarea sau modificarea, totala sau partiala, atat a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale individualizate in actele administrative fiscale anulate, desfiintate ori modificate, cat si a actelor administrative fiscale subsecvente emise in baza actelor administrative fiscale anulate, desfiintate sau modificate, chiar daca actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au ramas definitive in sistemul cailor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. In acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/platitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desfiinteaza sau modifica in mod corespunzator actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

In drept, spetei ii sunt aplicabile, referitor la calculul accesoriiilor aferente TVA, pana la data de 31.12.2015, prevederile prevederile art. 119 si 120, 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care prevad:

„ART. 119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobinzi si penalitati de intarziere.[...]

(3) Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

(4) Dobanzile si penalitatile de intarziere se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

„ART. 120 Dobanzi

(1) Dobanzile reprezinta echivalentul prejudiciului creat titularului creantei fiscale ca urmare a neachitarii de catre debitor a obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.(...)

(7) Nivelul dobanzii este de 0,03% pentru fiecare zi de intarziere."

*„ART. 120¹**

Penalitati de intarziere

(1) Penalitatile de intarziere reprezinta sanctiunea pentru neindeplinirea obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozitiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile in mod corespunzator.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere este de 0,02% pentru fiecare zi de intarziere.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor."

Incepand cu 01.01.2015, sunt aplicabile urmatoarele prevederi din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 173

Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor fiscale principale, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."

„ART. 174

Dobanzi

(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia, inclusiv. (...)"

Cu privire la raportul Codului de procedura fiscala cu alte acte normative, potrivit dispozitiilor art. 3 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„Unde prezentul cod nu dispune, se aplica prevederile Codului civil si ale Codului de procedura civila, republicat, in masura in care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autoritati publice si contribuabili/platitori."

Prevederile art. 3 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala se coroboreaza cu prevederile art. 430-434 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata:

„ART. 430

Autoritatea de lucru judecat

(1) Hotararea judecatoreasca ce solutioneaza, in tot sau in parte, fondul procesului sau statueaza asupra unei exceptii procesuale ori asupra oricarui alt incident are, de la pronuntare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea transata.

(2) Autoritatea de lucru judecat priveste dispozitivul, precum si considerentele pe care acesta se sprijina, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasa.

(3) Hotararea judecatoreasca prin care se ia o masura provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Cand hotararea este supusa apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotararea atacata cu contestatia in anulare sau revizuire isi pastreaza autoritatea de lucru judecat pana ce va fi inlocuita cu o alta hotarare.

ART. 431

Efectele lucrului judecat

(1) Nimeni nu poate fi chemat in judecata de doua ori in aceeasi calitate, in temeiul aceleiasi cauze si pentru acelasi obiect.

(2) Oricare dintre parti poate opune lucrul anterior judecat intr-un alt litigiu, daca are legatura cu solutionarea acestuia din urma.

ART. 432

Exceptia autoritatii de lucru judecat

Exceptia autoritatii de lucru judecat poate fi invocata de instanta sau de parti in orice stare a procesului, chiar inaintea instantei de recurs. Ca efect al admiterii exceptiei, partii i se poate crea in propria cale de atac o situatie mai rea decat aceea din hotararea atacata.

ART. 433

Puterea executorie

Hotararea judecatoreasca are putere executorie, in conditiile prevazute de lege.

ART. 434

Forta probanta

Hotararea judecatoreasca are forta probanta a unui in scris autentic.”

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca rezolvarea problemei de drept ce face obiectul prezentei decizii a fost deja dezlegata de instantele judecatoresti si, deci, considerentele din Decizia civila nr. -----, pronuntata de Curtea de Apel Timisoara se impun cu putere de lucru judecat.

De asemenea, se retine ca practica judiciara si doctrina, au fost constante in a aprecia ca **puterea de lucru judecat** nu este limitata la dispozitivul hotararii, ci ea

se intinde si asupra considerentelor hotararii, care constituie sustinerea necesara a dispozitivului, facand corp comun cu acesta.

Totodata, potrivit jurisprudentei constante a CEDO, incertitudinea jurisprudentiala este de natura a reduce increderea justitiabililor in justitie si contravine principiului securitatii raporturilor juridice ca element esential al preeminentei dreptului, astfel incat organul de solutionare al contestatiei va tine cont de solutiile irevocabile pronuntate de instantele judecatoresti in speta.

Asadar, avand in vedere cele ce preced, se retine ca din moment ce aceeasi problema dedusa judecatii intr-un litigiu dintre aceleasi parti a fost solutionata irevocabil pe cale incidentala sau pe fond intr-un anumit sens, rezulta ca **acest aspect retinut de instante, care a stat la baza solutiilor din dispozitivul hotararilor, a dobandit putere de lucru judecat si, in mod corect, trebuie avut in vedere de organul de solutionare a contestatiei.**

Sintetizand, organele de solutionare a contestatiei au constatat urmatoarele aspecte:

- prin Referatul de punere in aplicare a Deciziei Civile nr. nr. -----, s-au avut in vedere cele dispuse prin Decizie civila nr. -----pronuntata de Curtea de Apel Timisoara;

- pentru tranzactiile derulate de petenta incepand cu data de 01.01.2007 datoreaza TVA;

- TVA aferenta tranzactiilor derulate dupa data de 01.01.2007 se calculeaza aplicand procedeul sutei marite;

- pentru perioada 28.10.2008-31.12.2016, petenta datoreaza accesorii.

In consecinta, in raport de analiza anterior efectuata, de sustinerile contestatorului, de documentatia anexata contestatiei si de propunerea organelor de inspectie fiscala, in conformitate cu dispozitiile exprese ale art. 37 și art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se arata:

„ART. 113

Obiectul inspectiei fiscale

(1) Inspectia fiscala reprezinta activitatea ce are ca obiect verificarea legalitatii și conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii și exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabil/platitor, respectarii prevederilor legislatiei fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impozitare și a situatiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale.”,

urmeaza a **respinsa ca neintemeiata** contestatia formulata impotriva urmatoarelor acte administrativ-fiscale:

a. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei creante fiscale in suma totala de -----lei, reprezentand:

- TVA = -----lei;

- majorari/dobanzi de intarziere TVA = -----lei, pentru perioada 28.10.2008-25.06.2012;

b. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016;

in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

III.3.Referitor la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, AJFP Timis a stabilit in sarcina contestatoarei accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente TVA in suma totala de -----lei, pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016, pentru un debit in cuantum de -----lei, reprezentand TVA, stabilita prin Decizia de impunere nr. -----.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, AJFP Timis a corectat accesoriile stabilite prin stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----lei, **pentru perioada 07.07.2016-31.12.2016, diminuandu-le cu suma de ----- lei.**

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, organele fiscale au recalculat accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016, punand in aplicare Decizia civila nr. -----, pronuntata in Dosarul nr. -----de Curtea de Apel Timisoara, prin care, a admis actiunea formulata de DGRFP Timisoara, a dispus **„anularea partiala a Deciziei de impunere nr. -----, precum si a Deciziei nr. ----- privind solutionarea contestatiei emisa de parata, in limita sumei care depaseste TVA calculata prin aplicarea procedurii sutei masite”** si a respins in rest actiunea, conform prevederilor art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

„ART. 50

Anularea, desfiintarea sau modificarea actului administrativ fiscal
(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desfiintat sau modificat de catre organul fiscal competent in conditiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desfiintarea totala sau partiala, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage anularea, desfiintarea sau modificarea, totala sau partiala, atat a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale individualizate in actele administrative

fiscale anulate, desfiintate ori modificate, cat si a actelor administrative fiscale subsecvente emise in baza actelor administrative fiscale anulate, desfiintate sau modificate, chiar daca actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au ramas definitive in sistemul cailor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. In acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/platitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desfiinteaza sau modifica in mod corespunzator actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente."

Art.268 alin.(1) si alin. (2) si art.269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, in vigoare, precizeaza:

"Art. 268 - (1) Impotriva titlului de creanta, precum și impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativa de atac și nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."

"Art. 269 - (2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele și masurile stabilite și inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat."

De asemenea **art. 276** din Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, prevede:

"(1) In solutionarea contestatiei organul competent verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport cu sustinerile partilor, cu dispozitiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii."

In speta, sunt aplicabile si Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevad:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

[...] c) fiind fara obiect, in situatia in care sumele și masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat."

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca:

- prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, organele fiscale au recalculat accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016, punand in aplicare Decizia civila nr. -----, pronuntata in Dosarul nr. -----de Curtea de Apel Timisoara si

- organele fiscale au corectat Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----, prin diminuarea cu ----- lei a accesoriiilor aferente TVA;

astfel incat, contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. ----- emisa AJFP Timis pentru accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente TVA in suma totala de -----**lei este ramasa fara obiect și pe cale de consecinta urmeaza a fi respinsa ca atare.**

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale invocate in prezenta decizie, art.268 alin.(1) și (2), art.269 alin.(2), art.276 alin.(1), art.352 si art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) si c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de d-na -----
--- impotriva urmatoarelor acte administrativ-fiscale:

a. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei creante fiscale in suma totala de -----**lei**, reprezentand:

- TVA = -----lei;
- majorari/dobanzi de intarziere TVA = -----lei, pentru perioada 28.10.2008-25.06.2012;

b. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale nr. -----, prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei accesorii aferente TVA in suma totala de -----**lei**, pentru perioada 25.06.2012-31.12.2016.

2. Respingerea ca fiind ramasa fara obiect a contestatiei formulate de d-na -----
----- impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. -----
----- emisa AJFP Timis pentru accesorii (dobanzi si penalitati de intarziere) aferente TVA in suma totala de -----**lei.**

- prezenta decizie se comunica :

- -----

- AJFP Timis – Serviciul Evidenta pe Platitor Persoane Fizice

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezente.

APROBAT,
DIRECTOR GENERAL