



## DECIZIA NR. 10036/31.01.2020

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C.X S.R.L, jud. Iași**

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG X/14.08.2019, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. AFJI/X din 21.08.2019 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/X/29.08.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.AIF/X/ 27.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG/ X/29.08.2019 cu privire la contestația formulată de **S.C.X S.R.L**, cu sediul social în loc. X, str. Xi nr.X, camera X jud. Iași, și domiciliul fiscal în loc. Pașcani, str. X nr.X, bl.X jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. JX, cod unic de înregistrare X, reprezentată prin administrator Xși împuternicit jr. X.

Motivat de faptul că, societatea a depus contestația la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași unde a fost înregistrată sub nr.ISR\_REG X/14.08.2019, organul de soluționare competent, cu adresa nr.X/ 21.08.2019 a transmis contestația, în original, împreună cu dosarele cauzei -4 volume (68 file + 94 file + 121 file + 22 file), organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, în vederea întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației și a constituirii dosarului, conform prevederilor pct.3.2, pct 3.3 și a pct.3.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.X/ 23.12.2015.

Cu adresa nr.X/27.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG/X/29.08.2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, a transmis dosarul contestației formulate de **S.C.X S.R.L, jud. Iași**, împreună cu Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/27.08.2019

Contestația este formulată parțial, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma contestată este de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;
- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură cu adresa nr. AJFP X/01.07.2019, respectiv în data de **05.07.2019**, și data depunerii contestației, respective **14.08.2019**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X.

Contestația este semnată de jr. X în calitate de împuternicit al S.C.X S.R.L, jud. Iași, conform Procurii autentificată cu nr. X/ 23.09.2019, de notar public X, anexată în duplicat la dosarul cauzei.

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

I. **S.C.X S.R.L, jud. Iași**, formulează, parțial, contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent anului 2013 și suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Societatea consideră că sumele stabilite suplimentar, aferente anului 2013, respectiv impozitul pe profit în sumă de **S lei** și suma de **S lei** reprezentând TVA, au fost stabilite în mod abuziv fără a se ține cont de prevederile art. 91 din Codul fiscal coroborat cu art. 23 din Codul de procedură fiscală prin care se stabilește momentul de la care i-a naștere o creanță fiscală și momentul în care începe termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale. Se precizează că sumele aferente anului 2013 *"provin din activități desfășurate în anul 2013, al căror termen de prescripție începe să curgă la data de 01.01.2014, pe o perioadă de cinci ani, adică până la data de 31.12.2018."*

**S.C.X S.R.L, jud. Iași** susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală copii după procesele verbale din care rezultă că documentele aferente anului 2012 și sem I al anului 2013, au fost ridicate de către D.I.I.C.O.T Deva la data de 12.06.2013, iar la data efectuării inspecției fiscale acestea aflându-se tot la D.I.I.C.O.T Deva.

Se precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate facturile corectate cu plus și minus, facturi cărora la controlul efectuat în anul 2013 le-a fost anulat dreptul de deducere TVA, motivat de faptul că facturile fiscale nu conțineau toate datele cerute de codul fiscal.

**S.C.X S.R.L, jud. Iași** susține că nu i s-a luat în considerare un număr de zece obiecțiuni formulate în urma prezentării proiectului de raport, toate sumele stabilite suplimentar *"au fost stabilite fără a se lua în considerare starea de fapt, adică acestea au fost stabilite prin anularea dreptului de deducere a TVA și a*

*cheltuielilor cu mărfurile sub motivul că nu au fost prezentate documentele contabile, dar care au fost prezentate în xerocopie certificate conform cu originalul, originalele fiind, așa cum am menționat, la DIICOT Deva."*

*Se susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală "o serie de documente contabile, în xerocopie, certificate <conform cu originalul>, documente de care comisia de control fiscal nu a ținut cont. Referitor la acest aspect inspecția fiscală și-a rezervat dreptul de a reveni asupra deciziei după primirea documentelor, în același timp emițând o Decizie de impunere prin care se stabilește o creanță prin anularea dreptului de a deduce costul mărfii și TVA aferent mărfurilor cu care ne-am aprovizionat, din care o parte a fost vândută unor clienți, facturi care au fost luate în considerare la capitolul venituri, iar o parte există în stocul de mărfuri, al cărui inventar l-am prezentat organului fiscal."*

**În concluzie**, motivat de faptul că *"toate sumele stabilite suplimentar de către comisia inspecției fiscale, cu excepția sumei de S lei, sumă stabilită pentru anul 2014, sunt stabilite pentru anul 2013, a căror termen de prescripție începe de la 01.01.2014 și se prescrie la 31.12.2018, inspecția fiind dispusă la 07.01.2019", S.C.X S.R.L, jud. Iași* solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X și *"emiterea unei noi decizii pentru suma de S lei"*, anexând:

*"-Xerocopie după Decizia de impunere;*

*-Xerocopie după raportul de inspecție fiscală;*

*-Facturile corectate după controlul efectuat în anul 2013, înregistrate în anul 2013 (252 buc);*

*-Xerocopie după procesul verbal încheiat de DIICOT Deva, în baza căruia au fost ridicate documentele contabile aferente anului 2013."*

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași**, urmare verificării efectuate la **S.C.X S.R.L, jud. Iași**, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2013-30.09.2014, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată.

din care societatea a contestat suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală precizează că din data de 01.04.2016, **S.C.X S.R.L, jud. Iași**, este încadrată în categoria societăților inactive din punct de vedere fiscal.

Se precizează că în conformitate cu documentația și actele de la dosarul fiscal, domnul X în calitate de administrator la **S.C.X S.R.L, jud. Iași** la imputernicit pe

o perioadă de trei ani pe dl X să reprezinte societatea în relațiile cu Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Procura autenticată sub nr. X/02.10.2012.

Se precizează că asociatul X, în data de 28.01.2019 a prezentat o parte din documente conform declarației dată pe propria răspundere, declarând că administratorul societății X nu se află în țară.

Urmare faptului că nu s-au prezentat în totalitate documentele de evidență financiar- contabilă, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea verificării documentare în baza prevederilor art.148 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală. În absența documentelor financiar- contabile proprii, controlul s-a efectuat pe baza informațiilor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, din baza de date și prin valorificarea aplicațiilor informatice organizate la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași.

Se precizează că, în conformitate cu procesul verbal de percheziție domiciliară f.n. din 12.06.2013 pus la dispoziție de asociatul X în data de 28.01.2019, în copie, reiese că au fost ridicate înscrisuri aferente anului 2013 de către organele de cercetare penală.

Prin adresa nr.X/14.02.2019 emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași și adresa nr.X/28.02.2019 emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Deva din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Hunedoara, organele de inspecție fiscală au solicitat punerea la dispoziție a documentelor ridicate în vederea efectuării inspecției fiscale. Ca răspuns la adresa nr.X/14.02.2019, Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași a indicat adresarea către Direcția de Investigare a Infraționiilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba. Prin adresa nr.X/ 07.03.2019 adresată Direcției de Investigare a Infraționiilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba s-au solicitat informații și înscrisuri referitoare la societatea **S.C.X S.R.L, jud. Iași**. Prin adresa de răspuns nr.X/1/2019, Direcția de Investigare a Infraționiilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba informează că au transmis solicitarea către Direcția de Investigare a Infraționiilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara pentru comunicare răspuns. Prin adresa nr. X, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției de Investigare a Infraționiilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara informații cu privire la societatea verificată.

Se precizează că până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la solicitările efectuate.

Se menționează că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 18.02.2019-06.06.2019, conform Deciziei de suspendare nr.X.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, că, *"având în vedere că până la data prezentului raport de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la solicitările noastre, echipa de inspecție fiscală a decis reluarea inspecției, conform Deciziei nr.X aduse la cunoștința dnului X cu rezerva ca atunci când se va intra în posesia lor să se revină conform art.149 (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare "*

a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală precizează că au stabilit, pentru anul 2013, o diferență de profit



impozabil în sumă de S lei sumă ce reprezintă *"cheltuieli nedeductibile ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative, încălcându-se prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit f), art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.82 alin.(3) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare."*

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală precizează că este formată din:

-suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în anul 2013 (ianuarie, februarie, martie și aprilie) pentru care nu a prezentat documente justificative (facturi fiscale, avize de însoțire, a mărfurilor, NIR, foi parcurs, contracte), încălcându-se astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv factura fiscală, CMR în original conform prevederilor art.143 alin.82) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA -declarația D.300 pentru luna decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfurilor, NIR, foi parcurs, contracte), încălcându-se prevederile art.82 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.146 alin.(1) lit.a), art. 159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se precizează că suma de **S lei** a fost stabilită prin Decizia de impunere nr.X/23.04.2013 contestată, contestație ce a fost soluționată prin Decizia de soluționare nr. DGc/X/29.08.2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, decizie ce nu a fost atacată în contencios administrativ.

-suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative, încălcându-se prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art. 159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.11 alin.(1) din Codul fiscal.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. X S.R.L, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**S.C. X S.R.L, jud. Iași**, contribuabil mic, are ca obiect de activitate *"Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare"* cod CAEN 4673, capital social 100.000 lei, codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociați pe dl. X (50%) și dl X (50%) și administrator pe dl. Xi.

Perioada verificată:

-impozit pe profit

01.01.2013-31.12.2017

-taxa pe valoarea adăugată

01.01.2013-30.09.2014

## Aspecte procedurale

### **1. Referitor la susținerea petentei precum că nu i s-a luat în considerare un număr de zece obiecțiuni în urma proiectului de raport de inspecție fiscală**

La art.9, art.130 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

#### **"Art.9 Dreptul de a fi ascultat**

**(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.**

#### **Art.130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

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

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

**(...)**

**(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.**

#### **art.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 articolul 130 aliniatul (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."**

Din prevederile legale invocate se reține faptul că, contribuabilul 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.

De asemenea, înainte de luarea unei decizii, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține faptul că organele de inspecție fiscală pentru informarea agentului economic și stabilirea stării de fapt fiscale reală au solicitat documente, informații și lămuriri suplimentare conform Notei explicative nr. X/13.02.2019, anexată în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește susținerea contestației privind neanalizarea efectivă a punctului de vedere, aceasta nu poate fi reținută ca întemeiată, întrucât este contrazisă de însuși raportul de inspecție fiscală, analiza punctului de vedere fiind prezentată în Capitolul VI- Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, pct.2 *"Concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului"*.

Se reține că organele de inspecție fiscală, la pag.11/12 din Raportul de inspecție fiscală, Capitolul VI- Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, pct.2 *"Concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului"* menționează: *"Societatea a prezentat în data de 24.06.2019 un punct de vedere cu obiecțiuni la proiectul de raport de inspecție fiscală. Menționăm că odată cu prezentarea punctului de vedere din data de 24.06.2019. d-l X a prezentat patru dosare care conțineau 252 de facturi fiscale în original (tranzacții efectuate în anul 2012 și soluționate prin decizia nr. DGC /X emisă de DGRFP Iași).*

*În urma punctului de vedere formulat de dl X, echipa de inspecție fiscală își menține punctul de vedere cu privire la constatările stabilite."*

***2.Referitor la susținerea petentei precum că este prescris dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată aferente anului 2013, cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt prescrise, în condițiile în care termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă, respectiv după Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina **S.C.X S.R.L, jud. Iași** obligații fiscale în sumă totală de **S lei** din care se contestă suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, sume aferente anului 2013.

**S.C.X S.R.L, jud. Iași**, invocă faptul că sumele stabilite suplimentar aferente anului 2013 *"provin din activități desfășurate în anul 2013, al căror termen de prescripție începe să curgă la data de 01.01.2014, pe o perioadă de cinci ani, adică până la data de 31.12.2018."*

**În drept**, prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care a intrat în vigoare la data de 01.01.2016 a fost schimbat momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Pe de altă parte, art.347 din același act normativ prevede faptul că „*termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*”

Pe cale de consecință, dispozițiile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile și termenelor de prescripție care au început să curgă până la data de 1 ianuarie 2016, neprezentând relevanță dacă, până la data de 1 ianuarie 2016, a început sau nu inspecția fiscală.

În acest context, dispozițiile noului Cod de procedură fiscală referitoare la momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție al dreptului organului de a stabili obligații fiscale, se aplică, în principal, creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016. Pentru creanțele născute anterior datei de 1 ianuarie 2016 și pentru care a început să curgă termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale până la data de 1 ianuarie 2016, sunt aplicabile prevederile vechiului Cod de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.22, art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

**a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;**

**e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;**

**f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.**

**“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

**“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**



**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**

**(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii fetei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.**

Totodată, potrivit art. 16 și art. 44 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.**

**(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat”.**

**”Art. 44. - (1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.”**

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematică a art. 22 și art. 23 din Codul de procedură fiscală rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă întrucât numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a *”legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora”*.

Sunt aplicabile și prevederile art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art. 98 (1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

**(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).**

**(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația**

**depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:**

**a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;**

**c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."**

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă că inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de obligații fiscale, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Din coroborarea acestor dispoziții legale rezultă că data la care se stabilește baza de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2013 este 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală; în cazul impozitului pe profit termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune declarația anuală D.101 privind impozitul pe profit, ca urmare a stabilirii calității de persoană impozabilă, respectiv în anul 2014, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina contribuabilului impozit pe profit aferent anului 2013 începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2015.

Referitor la condițiile de suspendare a inspekției fiscale și la durata efectuării acesteia, având în vedere perioada verificată, în speță sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendării termenului de prescripție, respectiv art.92, art.98, art.102 și art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**"Art. 92 - (1) Termenele prevazute la art. 91 se intrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru intreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspekției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspekției fiscale."**

**"Art. 98 (1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

**(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).**

**(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de**

**prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:**

**a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;**

**c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."**

**"Art. 102 (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare."**

**"Art.104 - (3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).**

**[...]"**

În concret, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind impozitul pe profit anual, formular 101, având în vedere prevederile art.35 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2013-31.12.2014, conform căruia:

**"ART. 35 Depunerea declarației de impozit pe profit**

**(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate."**

Având în vedere dispozițiile art.35 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2013-31.12.2014, care stipulează că termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit la organul fiscal competent pe anul 2013 este 25 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, coroborate cu prevederile art. 23 și art.91 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2013, respectiv, data la care se naște baza de impunere, este data de 25.03.2014, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina **S.C.X S.R.L, jud. Iași**, impozitul pe profit pentru anul 2013, curge de la data de 01.01.2015. Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2013, pentru care declarația anuală de impozit pe profit trebuia depusă până la termenul prevăzut, respectiv până la data de 25 martie 2014, conform art. 35 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2015 și se împlinește la data de 31 decembrie 2019. Or, inspecția fiscală a început în data de 28.01.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 1, fiind efectuată în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 31.12.2013:

**“Art. 156<sup>1</sup>**

**(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.**

**(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.(...)”.**

**“Art. 156<sup>2</sup>. -Decontul de taxă**

**(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

(...)”

Având în vedere că:

-în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/ trimestriale, pe baza decontului privind operațiile realizate, se stabilește TVA de plată sau de recuperat, în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA,

- și conform informațiilor din baza de date ANAF -VECTOR FISCAL, **S.C.X S.R.L, jud. Iași** este plătitoare de TVA lunar în perioada 01.01.2013-01.09.2014, rezultă că:

-pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2013 - 30.11.2013, termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2014 și se împlinește la data de 31.12.2018 (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

-pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2013, termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind



Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2015 și se împlinește la data de 31.12.2019 (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

Se reține că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 18.02.2019-06.06.2019, conform Deciziei de suspendare nr.X și Deciziei de reluare a inspecției fiscale nr.X.

Prin urmare, pentru termenul de prescripție care a început să curgă de la data de 01.01.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru luna decembrie 2013 s-a împlinit la data de 31.12.2019, dată ulterioară înscrierii în Registrul unic de control și a emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2014, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru perioada 01.01.2013-30.11.2013, s-a împlinit la data de 31.12.2018, dată anterioară începerii inspecției fiscale ( 28.01.2019 data înscrierii în Registrul unic de control la poziția 1).

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală precizează că, în conformitate cu procesul verbal de percheziție domiciliară f.n. din 12.06.2013 pus la dispoziție de asociatul X în data de 28.01.2019, în copie, reiese că au fost ridicate de la societate înscrisuri aferente anului 2013, de către organele de cercetare penală.

Se reține că prin adresa nr.X/14.02.2019 emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași și adresa nr.X/28.02.2019 emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Deva din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Hunedoara, organele de inspecție fiscală au solicitat punerea la dispoziție a documentelor ridicate în vederea efectuării inspecției fiscale.

Se reține că Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași, ca răspuns la adresa nr.X/14.02.2019, a indicat adresarea către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba.

Se reține că prin adresa nr.X/07.03.2019 adresată Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba, organele de inspecție fiscală au solicitat informații și înscrisuri referitoare la societatea **S.C.X S.R.L, jud. Iași**.

Se reține că prin adresa de răspuns nr.X, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba informează că au transmis solicitarea către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara pentru comunicare răspuns.

Se reține că prin adresa nr. X, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara informații cu privire la societatea verificată, iar până la data întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate nu s-a primit niciun răspuns.

Prin adresa nr. ISR\_DGR X, organul de soluționare competent a solicitat Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara, să precizeze dacă "*constatările organelor de inspecție fiscală, aferente anului 2013, fac obiectul dosarului penal 4D/P/2013, dacă da, care este stadiul soluționării acestuia și eventual să ne trimiteti rezoluția motivată pronunțată în rezolvarea cauzei penale*"

Prin adresa nr. X din 17.01.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X, Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara, precizează că în dosarul nr.X se efectuează cercetări "*în baza sesizării nr.X, formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, (...) cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art. 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 - înregistrarea în evidențele contabile ale SC (...) a operațiunilor comerciale/achizițiilor de bunuri (X 75%) de la S.C.X SA , CUI X, în baza următoarelor facturi: (...)*

*În concluzie, constatările organelor fiscale aferente anului 2013, la care faceți referire, fac obiectul cercetărilor în dosarul penal cu nr. de mai sus, în măsura în care se referă la aceste operațiuni comerciale.*

*Dosarul este în curs de soluționare la procuror. "*

În consecință, având în vedere aspectele anterior prezentate, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu are competența de a se pronunța asupra existenței sau inexistenței infracțiunii de evaziune fiscală, aceasta revenind organelor de urmărire penală, respectiv instanței, iar potrivit art.91 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, dacă obligația fiscală rezultă din săvârșirea unei fapte de natură penală, termenul de prescripție este de 10 ani și curge de la data săvârșirii faptei, care trebuie sancționată ca infracțiune prin hotărâre judecătorească definitivă, **se va proroga analizarea excepției** privind prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale aferente anului 2013 **până la soluționarea definitivă a cauzei penale.**

Totodată, se reține că prin prorogarea analizei prescripției, organul de soluționare a contestației urmărește să confere expresie preocupării constante a legiuitorului ca sancțiunea prescripției extinctive să nu opereze decât dacă împlinirea termenului de prescripție și lipsa de reacție a titularului dreptului la acțiune sunt realmente imputabile acestuia, iar nu și atunci când acesta nu se face vinovat de nesocotirea termenului de prescripție, cum poate fi cazul în speță, întrucât există posibilitatea cunoașterii de către organul de soluționare a unor fapte stabilite de organul de urmărire penală, care urmează a se pronunța.

## Aspecte de fond

**3.1 Referitor la suma totală de S lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a**

**Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X,**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C.X S.R.L, jud. Iași, pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de S lei înregistrate în anul 2013, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din perioada ianuarie - aprilie 2013 + S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor intracomunitare în luna martie 2013), în condițiile în care documentele financiar contabile ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor și a deducerii TVA au fost ridicate de Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași și fac obiectul dosarului penal nr. X, iar soluționarea cauzei depinde de soluția ce urmează a fi dată de organele de urmărire penală privind stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală precizează că, în conformitate cu Procesul verbal de percheziție domiciliară f.n. din 12.06.2013 pus la dispoziție de asociatul X în data de 28.01.2019, în copie, reiese că au fost ridicate de la societate înscrisuri aferente anului 2013, de către organele de cercetare penală.

Prin adresa nr.X emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași și adresa nr.X emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Deva din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Hunedoara, organele de inspecție fiscală au solicitat punerea la dispoziție a documentelor ridicate în vederea efectuării inspecției fiscale. Ca răspuns la adresa nr.X, Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași a indicat adresarea către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba.

Prin adresa nr.X adresată Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba s-au solicitat informații și înscrisuri referitoare la societatea **S.C.X S.R.L, jud. Iași**. Prin adresa de răspuns nr.X, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba informează că au transmis solicitarea către Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara pentru comunicare răspuns.

Prin adresa nr. X, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara informații cu privire la societatea verificată.

Se precizează că până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la solicitările efectuate.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X că "având în vedere că până la data prezentului raport de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la solicitările noastre, echipa de inspecție fiscală a decis reluarea inspecției, conform Deciziei nr.X aduse la cunoștința dnului X cu rezerva ca atunci când se va intra în posesia lor să se revină conform art.149 (3) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare "

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală precizează că au stabilit, pentru anul 2013, o diferență de profit impozabil în sumă de S lei, sumă ce reprezintă "cheltuieli nedeductibile ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative, încălcându-se prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin(1), art.21 alin.(4) lit f), art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.82 alin.(3) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare", pentru care au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **S lei**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală precizează că în urma verificării prin sondaj a modului de calcul și înregistrare în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată, au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** formată din:

-suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în anul 2013 (ianuarie, februarie, martie și aprilie) pentru care nu a prezentat documente justificative (facturi fiscale, avize de însoțire, a mărfurilor, NIR, foi parcurs, contracte), încălcându-se astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor intracomunitare pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv factura fiscală, CMR în original conform prevederilor art.143 alin.82) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**S.C.X S.R.L, jud. Iași** susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală "o serie de documente contabile, în xerocopie, certificate <conform cu originalul>, documente de care comisia de control fiscal nu a ținut cont. Referitor la acest aspect inspecția fiscală și-a rezervat dreptul de a reveni asupra deciziei după primirea documentelor, în același timp emițând o Decizie de impunere prin care se stabilește o creanță prin anularea dreptului de a deduce costul mărfii și TVA aferent mărfurilor cu care ne-am aprovizionat, din care o parte a fost vândută unor clienți, facturi care au fost luate în considerare la capitolul venituri, iar o parte există în stocul de mărfuri, al cărui inventar l-am prezentat organului fiscal."

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare**



**ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;**

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei se impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor înregistrate în anul 2013 de **S.C.X S.R.L, jud. Iași** astfel cum au fost detaliate la situația de fapt, tranzacții pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, motivat de faptul că au fost ridicate de organele de cercetare penală.

Se reține că în conformitate cu Procesul verbal de percheziție domiciliară f.n. din 12.06.2013, anexat în copie la dosarul cauzei, reiese că au fost ridicate de organele de poliție din cadrul X și din cadrul X "*documente de evidență contabilă ale S.C.X.*"

Se reține că urmare demersurilor efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, prin adresa nr.X emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Iași din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Iași, adresa nr.X emisă către Brigada de Combatere a Criminalității Organizate Deva din cadrul Inspectoratului de Poliție Județean Hunedoara, adresa nr.X adresată Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism Alba și prin adresa nr. X adresată Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara, prin care au solicitat punerea la dispoziție a documentelor ridicate în vederea efectuării inspecției fiscale pentru anul 2013, până la data întocmirii Raportului de inpecție fiscală nr. F-IS X nu au fost prezentate aceste înscrisuri.

Se reține că prin adresa nr. X din 17.01.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG X (ca răspuns la adresa nr. ISR\_DGR X formulată de organul de soluționare competent prin care s-a solicitat Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara, să precizeze dacă "*constatăriile organelor de inspecție fiscală, aferente anului 2013, fac obiectul dosarului penal X, dacă da, care este stadiul soluționării acestuia și eventual să ne trimiteti rezoluția motivată pronunțată în rezolvarea cauzei penale*"), Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Hunedoara, precizează că în dosarul nr.X se efectuează cercetări "*în baza sesizării nr.X, formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,*

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, (...) cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art. 9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 - înregistrarea în evidențele contabile ale SC (...) a operațiunilor comerciale /achizițiilor de bunuri (X75%) de la **S.C.X SA, CUI X**, în baza următoarelor facturi:

- Factura fiscală nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;
- Factura fiscală nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;
- Factura fiscală nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;
- Factura fiscală nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;
- Factura fiscală nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;
- Factura fiscală nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;
- Factura fiscală (de ștornarea facturilor menționate) nr.X, în valoare totală de S lei, din care S lei TVA;

În concluzie, constatările organelor fiscale aferente anului 2013, la care faceți referire, fac obiectul cercetărilor în dosarul penal cu nr. de mai sus, în măsura în care se referă la aceste operațiuni comerciale.

Dosarul este în curs de soluționare la procuror. "

Totodată se reține că organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X că "având în vedere că până la data prezentului raport de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la solicitările noastre, echipa de inspecție fiscală a decis reluarea inspecției, (...) cu rezerva ca atunci când se va intra în posesia lor să se revină conform art.149 (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare."

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, și /sau restituirii documentelor de evidență contabilă contestatoarei și/sau organelor de inspecție fiscală, având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema ascunderii sursei impozabile, cu consecința diminuării taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit datorat bugetului de stat .**

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ–Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care "constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ", astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.X pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmația societății privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu este de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât nu au fost prezentate documentele justificative în

baza cărora au fost înregistrare în evidența contabilă și că numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele: *”atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

Practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *”pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.(1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr. X pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *”aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state*

membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”

De asemenea, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: “că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexat la C-164/13, s-a stabilit ca **instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”**

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii** (a se vedea Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, exprimate prin Decizia nr.X, în dosar nr.X:

*„În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c.României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.*

*În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”*

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr.X, în dosar nr.X *„instanța de fond a arătat, deci în mod corect, că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralel a 2 proceduri independente cu privire la*



aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.

*Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”*

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, **nu se poate investi cu soluționarea pe fond** a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”**

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Anministrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

**3.2 Referitor la suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, sumă ce provine din regularizarea TVA deductibilă declarată prin decontul de TVA, formular D.300, aferent lunii decembrie 2013**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscal, în condițiile în care societatea nu a dovedit cu documente o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală**

**În fapt**, urmare efectuării inepcției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C.X S.R.L., jud. Iași**, în luna decembrie 2013, prin decontul de taxă

pe valoarea adăugată a dedus suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată ce "provine din regularizare TVA deductibilă declarată prin decontul de TVA -D300 în luna decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative.

Se precizează că suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată a făcut obiectul contestației depusă de societate cu privire la obligațiile fiscale stabilite prin "Decizia de impunere nr.X, care a fost respinsă ca urmare a deciziei de soluționare nr. X emisă D.G.R.F.P Iași".

Se menționează că "dnul X a afirmat că S.C.X S.R.L nu a urmat căile de atac după soluționarea contestației conform art.218 alin.(2),(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare".

Totodată, organele de inspecție fiscal au stabilit suma suplimentar de plată suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative, încalcându-se prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art. 159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.11 alin.(1) din Codul fiscal.

**S.C.X S.R.L., jud. Iași** susține că a pus la dispoziție toate facturile corectate cu plus și minus, facturi cărora la controlul efectuat în anul 2013 le-a fost anulat dreptul de deducere TVA datorită faptului că factura fiscală nu conținea toate datele cerute de codul fiscal.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

◀ **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**ART. 11**

**"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate**".

◀ **art. 6** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**"art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

**Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză**".

și **pct. 4** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, care precizează:

**“Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților**

**4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.**

◀**art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

**(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/ plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.**

**(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.**

**“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

**[...]**

**(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/ plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

**(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.**

**“ART. 113 Obiectul inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității**

**îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**

**(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:**

**a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;**

**b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;**

**c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

**d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**

**e) solicitarea de informații de la terți;”.**

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

O tranzacție fără scop economic reprezintă orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în speță prevederile referitoare la sfera de aplicare și condițiile de exercitarea a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

**a) operațiuni taxabile;”**,

iar potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

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

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



coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

**“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, (...)”**

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.X, potrivit căroră:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ În Raportul de inspecție fiscală nr F-IS X, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată, organele de inspecție fiscală precizează că, în urma verificării au constatat că societatea a înregistrat și declarat decontul de TVA -declarația D.300 pentru luna decembrie 2013 suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil, fără a avea la bază documente justificative (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfurilor, NIR, foi parcurs, contracte), precum și suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative, încălcându-se prevederile art.146 alin.(1) lit.a), art. 159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.11 alin.(1) din Codul fiscal.

Se precizează că suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată declarată la rubrica de regularizări în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, a fost stabilită prin Decizia de impunere nr.X contestată, contestație ce a fost soluționată prin Decizia de soluționare nr. X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, decizie ce nu a fost atacată în contencios administrativ.

◀ În susținerea contestației societatea a anexat la dosarul cauzei "*Facturile corectate după controlul efectuat în anul 2013, înregistrate în anul 2013 (252 buc)*"

◀ Prin e-mailul transmis în data de 09.10.2019 ora 15:43, organele de inspecție fiscală (ca răspuns la solicitarea organului competent de soluționare a contestației prin e-mailul din 09.10.2019 ora 11:47 prin care s-a solicita precizări în legătură cu cele patru dosare cu documente prezentate de contestator și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei) au transmis că suma de **S lei** "*provine din tranzacții efectuate în anul 2012 și care au fost verificate într-un control anterior, sumă ce a fost repusă pe regularizări în D.300 în anul 2013 fără a avea o bază legală deoarece contestația depusă de societate cu privire la obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere X a fost respinsă ca urmare a deciziei de soluționare nr.X emisă de D.G.R.F.P.Iași.*

*S.C.X S.R.L. nu a urmat căile de atac după respingere ca neîntemeiată a contestației mai sus menționate, conform art.218 alin.(2), (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare."*

◀ Prin Decizia nr. X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, s-a dispus "*respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C.X SA PAȘCANI, JUD IAȘI, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-IS X, (...) pentru suma totală de S lei ce reprezintă:*

*-(...)*

*-S lei-taxa pe valoarea adăugată;*

*-(...)"*

În Decizia nr. X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, la pag. 5/23, alin.3 se precizează că "*Societatea precizează că pentru toate facturile cu deficiențe au fost întocmite facturi corectoare, înscrise în Anexa nr.2, aferente fiecărui furnizor și anexează la contestație facturile inițiale și cele corectate, avizele de însoțire a mărfii, (...).*"

Se reține că suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în anul 2012 a fost contestată de societate în anul 2013, anexând la dosarul contestației "*facturile inițiale și cele corectate, avizele de însoțire a mărfii*", contestație ce a fost soluționată prin Decizia nr. X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, fiind respinsă ca neîntemeiată.

Se reține că la art.3 alin. (3) din dispozitivul Deciziei nr. X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, se menționează "*Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la cominicare , la Tribunalul Iași.*"

Se reține că **S.C.X S.R.L, jud. Iași** nu a urmat căile de atac după respingere ca neîntemeiată a contestației mai sus menționate.

Astfel în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** declarată de societate în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013 la regularizări.

În ceea ce privește suma de **S lei**, se reține că organele de inspecție fiscală menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X că reprezintă taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative.

În speță sunt incidente și prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1790/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, anexa 2 din Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" care precizează:

*"Rândul 30 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor de la rândurile 22, 23, 24 și 25 din deconturile anterioare, ajustările prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, a căror exigibilitate este ulterioară datei de 1 iulie 2010, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 19%, potrivit dispozițiilor art. 134<sup>2</sup> alin. (9) - (11), după caz, din Codul fiscal, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, cu excepția celor prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea."*

Din decontul de TVA , formular D.300 aferent lunii decembrie 2013 depus de societate la organul fiscal teritorial și înregistrat sub nr. X din data de 27.01.2014, anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea a declarat la rândul 30 "*Regularizări taxă dedusă*" o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei.

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată, că societatea a declarat suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA -declarația D.300 pentru luna decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfurilor, NIR, foi parcurs, contracte) și suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din regularizarea TVA-ului deductibil în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, fără a avea la bază documente justificative.

Se reține că atât în timpul inspecției fiscale cât și la dosarul cauzei societatea nu a depus documente (facturi, Jurnal TVA pentru cumpărări, decont de TVA, etc) din care să rezulte că TVA -ul în sumă de **S lei** nu a fost declarat, din eroare, în perioada anterioară lunii decembrie 2013.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.**

**Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.**

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nici la contestația formulată nu anexează documente justificative prin care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:*



„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

1. *Suspendarea soluționării contestației* formulată de **S.C.X S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de **S lei** reprezentând :

- **S lei**- impozit pe profit ;
- **S lei**-taxa pe valoarea adăugată,

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va comunica organului de soluționare competent faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

2. *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de **S.C.X S.R.L, jud. Iași** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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