

DECIZIE nr. 2005/303/28.07.2016

privind contestația formulată de SC X SRL
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./12.05.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspekția Fiscală Arad cu adresa nr./09.05.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./12.05.2016 asupra contestației formulate de

SC X SRL

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspekție Fiscală Arad sub nr./28.04.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./12.05.2016.

Petenta X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspekție fiscală nr./25.02.2015 emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspekție Fiscală.

Suma totală contestată este de **xxxxxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de xxxxxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere in suma de xxxxx lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere in suma de xxxx lei aferente impozitului pe profit.
- taxa pe valoarea adăugata stabilit suplimentar in suma de xxxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere in suma de xxxx lei aferente TVA;
- penalități de întârziere in suma de xxxxx lei aferente TVA.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Dl. MG, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere/25.02.2016, emisă de Activitatea de Inspekție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Petenta, prin reprezentantul său legal contestă parțial Decizia de impunere nr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspekție

fiscala nr./25.02.2015 emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, în cuprinsul contestației susținând următoarele:

Din obligațiile fiscale suplimentare totale calculate de către organul fiscal, în sarcina petentei, aceasta contestă suma de xxxlei reprezentând impozit pe profit și 1.016.351 lei reprezentând TVA cu accesoriile aferente provenind din:

- reconsiderarea tranzacțiilor desfășurate cu A - SRL, SC B SRL, SC Urania Trans SRL, SC C SRF, SC F SRL, SC G SRL și SC I SRL.

- neprezentarea exemplarelor în original al facturilor aferente unor achiziții efectuate în perioada verificată.

- impozitul pe profit suplimentar calculat pentru anul 2013.

A. Obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA calculate pe perioada 01.01.2010 – 31.12.2011 sunt nelegale. Excepția prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a verifica perioada 01.01.2010 – 31.12.2011.

Petenta susține că, extinderea perioadei verificate, din punct de vedere fiscal, a fost efectuată cu încălcarea prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, având în vedere că, în opinia sa, ***i s-a adus o vătămare ce constă în lipsirea sa de drepturile patrimoniale reprezentate de obligațiile fiscale suplimentare calculate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011.***

În acest sens, susține că, organele de inspecție fiscală, având în vedere statutul său de contribuabil mijlociu, avea posibilitatea efectuării inspecției fiscale doar pentru perioada inițială anunțată prin avizul de inspecție fiscală nr./06.10.2015, respectiv 01.01.2012 – 31.12.2014, și că, numai prin excepție perioada supusă inspecției fiscale putea fi extinsă pe perioada de prescripție de 5 ani, prin furnizarea unor justificări clare și motivate și a temeiului de drept al extinderii în cuprinsul avizului de inspecție fiscală nr..... din 27.11.2015.

Ori susține că, avizul de inspecție fiscală nr. din 27.11.2015 nu cuprinde nicio motivare, în fapt și în drept, a extinderii perioadei supuse inspecției fiscale peste perioada expres și imperativ prevăzută de prevederile art. 98 alin.3 din Cod procedura fiscală și că dimpotrivă conținutul avizului de inspecție fiscală nr. din 27.11.2015 conduce la ideea că organele de inspecție fiscală au demarat o noua inspecție fiscală parțială pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011 și nu a procedat la extinderea perioadei verificate avizate anterior prin avizul de inspecție fiscală nr./06.10.2015.

Invocând jurisprudența instanțelor de control judiciar (Sentința civilă nr. 51/2009, pronunțată la 6 februarie 2009 de Curtea de Apel Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr. 1605/33/2008 și Decizia civilă nr. 5867/16.12.2009 a ICCJ precum și Decizia civilă nr. 3954/17.05.2012 a Curții de Apel Cluj C- Secția Contencios Administrativ și Fiscal confirmată de ICCJ), petenta arată că, existența uneia dintre cele trei ipoteze de extindere a inspecției fiscale, de la art. 98 Cod procedură fiscală, trebuie arătată explicit în avizul de inspecție fiscală și probată, iar nu dedusă de contribuabil, în caz

contrar, inspecția fiscală neputându-se realiza, în speță, decât pentru ultimii trei ani.

Astfel, ca, în opinia sa, *lipsa în aviz a temeiului de drept în baza căruia urmează a se realiza inspecția, cu referire la art. 98 alin. (3) teza finală din Codul de procedură fiscală, atrage nulitatea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite*, soluție dictată de necesitatea respectării drepturilor contribuabililor pe parcursul inspecției fiscale; în condițiile în care, fără să existe vreo motivare legală cuprinsă în avizul de inspecție fiscală, se extinde inspecția fiscală pe o perioadă mai mare de trei ani, aflându-se în acest caz în prezența unei restrângerii abuzive a drepturilor contribuabilului, în alte condiții decât cele prevăzute prin lege.

Mai mult, susține că, măsura extinderii inspecției fiscale peste termenul imperativ de 3 ani prevăzut la art. 98 alin. (3) Cod procedură fiscală, fără să existe vreo motivare legală cuprinsă în avizul de inspecție fiscală, în acest sens, contravine dispozițiilor art. 53 alin. (1) și (2) din Constituția României.

Practic, precizează ca, prin modalitatea în care s-a extins perioada inspecției fiscale s-a adus atingere însăși substanței dreptului, respectiv existenței acestuia, drept care a devenit iluzoriu atât timp cât inspecția fiscală, ca autoritate a statului, l-a încălcat. Astfel că, încălcarea dreptului sau și lipsirea de substanța a acestui drept impun a fi sancționată prin anularea parțială a actelor de control care fac obiectul contestației și a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2011.

În caz contrar drepturile contribuabililor nu ar beneficia de nici o protecție din partea legii, iar norma legală ar fi lipsită de orice eficiență juridică. Or, este de principiu că legea trebuie interpretată în sensul în care să producă efecte, aceasta fiind aceeași pentru toți și trebuie respectată atât de contribuabil, cât și de organele fiscale, cu consecința anulării actelor încheiate cu încălcarea ori nerespectarea legii, indiferent dacă conduita contrară legii aparține contribuabilului sau organelor fiscale.

În acest sens, în opinia petentei, perioada supusă inspecției fiscale, reglementată de art. 98 Cod de procedură fiscală, nu se poate confunda cu termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor de impozite și majorări de întârziere, termen prevăzut la art. 91 din același act normativ pentru următoarele argumente:

- a) obiectul reglementării este diferit;
- b) sediul materiei este, de asemenea diferit, termenul de prescripție fiind reglementat în Titlul VI, Cap. II Cod de procedură fiscală, în timp ce perioada supusă inspecției fiscale este reglementată în Titlul VII, Cap. I, din același act normativ.

În concluzie, afirmă că:

- din cuprinsul avizului de inspecție fiscală nr. din 27.11.2015 nu rezultă dacă organul de inspecție fiscală a demarat o nouă inspecție

fiscală pentru perioada 01.01.2010- 31.12.2011 sau dacă a procedat la extinderea perioadei de control inițial avizate prin avizul de inspecție fiscală nr./06.10.2015, cu consecințe asupra dreptului său de fi verificată doar pentru perioada expres prevăzută de Codul de procedură fiscală de 3 ani, respectiv a dreptului său de a fi informată, în cazul în care se impune extinderea perioadei supuse inspecției fiscale pentru unul din motivele prevăzute la art. 98 alin. (3) lit. a)-c).

- extinderea perioadei inspecției fiscale realizate fără a fi probată vreuna din situațiile derogatorii de la excepția instituită prin dispozițiile art. 98 alin. 3 teza I din Codul de procedură fiscală, fără încunoștințarea sa prin avizare, cel puțin în timpul controlului, asupra temeiurilor extinderii și a perioadei acesteia, impune anularea parțială a actelor de control care fac obiectul prezentei contestații.

Faptul că eventualele indicii care ar justifica extinderea perioadei supuse inspecției fiscale au fost stabilite prin Referatul de extindere din data de 27.11.2015, nu poate, în opinia petentei, infirma concluziile prezentate în cuprinsul contestației.

În primul rând, arată că, motivele și probarea necesității extinderii perioadei supuse inspecției fiscale trebuie aduse la cunoștința contribuabilului cel puțin în timpul inspecției fiscale, altfel garantarea dreptului de apărare ar fi golită de conținut. Or, în cazul de față organul de inspecție fiscală i-a comunicat doar avizul de inspecție fiscală nr. din 27.11.2015 din care lipsește justificarea extinderii perioadei supuse inspecției fiscale. Referatul din 27.11.2015 privind extinderea perioadei controlate nu i-a fost comunicat, nici în timpul inspecției fiscale, nici la finalizarea acesteia, aceasta aflând despre existența unui asemenea Referat din cuprinsul Raportului de inspecției fiscale, comunicat la finalizarea inspecției fiscale.

În al doilea rând, în cuprinsul Referatului din 27.11.2015, astfel cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală, organul fiscal argumentează necesitatea extinderii perioadei supuse inspecției fiscale prin raportare la faptul că în anii 2010 - 2011 petenta a efectuat tranzacții cu 3 societăți care au fost declarate inactive, motiv pentru care există riscul privind diminuarea impozitelor.

În legătură cu această constatare, petenta subliniază următoarele:

- cu două din societățile menționate în Referatul din 27.11.2015 (E SRL, SC S SRL) a desfășurat tranzacții exclusiv în perioada anilor 2010 - 2011, perioadă care inițial nu era avizată pentru efectuarea controlului fiscal; prin urmare, organele fiscale și-au depășit atribuțiile atunci când, fiind abilitate să verifice doar perioada anilor 2012-2014, au procedat la verificări fiscale aferente altor perioade fiscale;

- societățile E SRL și SC S SRL au fost declarate inactice ulterior perioadei în care a desfășurat tranzacții cu acestea;

- în fine, faptul că un contribuabil a fost declarat inactiv nu constituie un motiv suficient pentru extinderea perioadei inspecției fiscale, întrucât acest aspect ține exclusiv de comportamentul fiscal al contribuabililor astfel declarați și nu poate fi imputat partenerilor lor de afaceri; acest aspect nu poate fi asimilat indiciilor că valoarea obligațiilor fiscale datorate de către subscrisa ar fi fost diminuată, din culpa noastră, în lipsa unei motivări temeinice a organului fiscal din care să rezulte această împrejurare, respectiv deducerea cu rea-intenție a unor cheltuieli, respectiv TVA sau sustragerea cu intenție de la plata unor obligații fiscale.

➤ întocmirea și prezentarea avizului de inspecție fiscală nr. din 27.11.2015 de către organele fiscale din cuprinsul căruia nu rezultă motivele factuale și legale ale extinderii inspecției fiscale, ci doar o referire generică la prevederile art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care obiectul controlului îl reprezintă obligații fiscale extinse pe perioada termenului de prescripție de 5 ani, termen derogatoriu de la termenul general de 3 ani prevăzut de Codul de procedură fiscală, pentru verificarea celorlalte categorii de contribuabili, alții decât contribuabilii mari, aduce vătămarea sa, în privința exercitării dreptului la apărare;

B. Cu privire la realitatea achizițiilor efectuate de la SC S SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S SRL, SC R SRL, SC A SRL și SC D SRL

În opinia petentei, concluziile organelor de inspecție fiscală privind nerealitatea achizițiilor efectuate de la firmele SC S SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S SRL, SC J SRL, SC A SRL și SC D SRL cuprinse în Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală care stă la baza acesteia, nu sunt dovedite în mod corespunzător, nefiind luate în considerare toate elementele de fapt și de drept care conturează situația fiscală reală a operațiunilor în discuție, astfel cum impun prevederile art. 6, art. 7 și art. 12 Cod procedură fiscală.

În susținerea celor afirmate, petenta arată că:

În primul rând, organul de inspecție nu contestă existența faptică a bunurilor/serviciilor achiziționate de la aceste societăți, și nici nu oferă dovezi din care să rezulte că aceste achiziții au fost realizate de alte societăți decât cele menționate.

Faptul că bunuri similare celor achiziționate de la unele din societățile în discuție au fost achiziționate de petenta și de la alți furnizori nu poate infirma constatarea de mai sus, atât timp cât nu este interzisă achiziționarea de bunuri de aceeași natură de la furnizori diferiți; în plus, organul fiscal doar afirmă că bunuri de natură similară au fost achiziționate și de la alți furnizori, fără a oferi probe în acest sens, cum ar fi efectuarea unei analize privind volumul total al

bunurilor achiziționate de petentă în perioada verificată și volumul total al bunurilor utilizate în desfășurarea activității economice.

De asemenea, faptul că bunurile/serviciile au fost achiziționate de petentă de la societățile mai sus precizate în vederea obținerii de venituri impozabile, respectiv în vederea desfășurării de operațiuni taxabile viitoare nu este contestat, având în vedere că aceste achiziții au fost concretizate în servicii/livrări de bunuri ulterioare.

Mai mult, arată că, inclusiv organul de inspecție fiscală, în cuprinsul anexelor la Raportul de inspecției fiscale, recunoaște utilizarea bunurilor achiziționate de subscrisa de la unele din societățile precizate în cadrul unor activități economice viitoare.

Prin urmare, în cauză, susține că, nu se impune o posibilă probare a caracterului real al operațiunilor în discuție, ci eventuala probare a participării sale la o posibilă fraudă pe lanțul operațiunilor; o asemenea probă trebuie făcută de autoritățile fiscale, prin raportare la toate circumstanțele cauzei și la documentele existente.

În acest sens invocă concluziile CJUE în cauza Bonik C-285/11, arătând că, în speță, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală înscrisuri care atestă achizițiile efectuate și modul în care au fost valorificate bunurile/serviciile astfel achiziționate, depunând, în acest sens, la dosarul cauzei (Vol. 1 Anexele 4 - 12) pentru fiecare operațiune de achiziție de servicii/bunuri de la fiecare furnizor în parte, mijloace de probă respectiv documente justificative aferente achizițiilor astfel cum au fost înregistrate în evidențele contabile ale petentei și documentele justificative care probează utilizarea acestor bunuri în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării de operațiuni taxabile împreună cu chitanțele aferente plăților în numerar efectuate de petentă, care conțin ștampila și semnătura societății furnizoare, reprezentând un element în plus ce atestă realitatea tranzacțiilor.

C. Cu privire la argumentele aduse în privința comportamentului fiscal inadecvat al SC S SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S SRL, SC R SRL, SC A SRL și SC D SRL, petenta susține că:

(i) Organul de inspecție fiscală nu a probat, pe baza unor factori obiectivi, legătura dintre comportamentul fiscal al societăților furnizoare și presupusa sa fraudă în materie fiscală.

În acest sens, arată că, abordarea organelor de inspecție fiscală de a o sancționa pentru „comportamentul fiscal inadecvat” al societăților furnizoare, nu are nimic de-a face cu statul de drept și cu buna-credință, ci denotă măsura propriei inabilități a organelor fiscale de a controla, preveni și stopa fenomenul evazionist, preferând să transfere sarcina fiscală aferentă asupra celor care sunt mai ușor de identificat și executați: contribuabilii cinstiți. A impune unui contribuabil să verifice în avans situația fiscală a partenerilor săi de afaceri

denotă încălcarea principiului proporționalității, este nerezonabil și ne impune o sarcină practic imposibilă în actualul circuit economic.

Invocă jurisprudența CJUE în materia TVA, respectiv cauza Halifax care, a determinat criteriile în funcție de care se constată existența unei practici abuzive.

În continuare efectuează o analiza a argumentelor comune tranzacțiilor pentru care s-a respins dreptul de deducere al cheltuielilor la determinarea profitului impozabil, după cum urmează:

(1) Faptul că societățile furnizoare ale sale au fost declarate, ulterior tranzacțiilor efectuate, drept inactive din punct de vedere fiscal.

Declararea inactivității acestor furnizori a survenit în anii ulteriori desfășurării tranzacțiilor și nu din culpa sa. Arată că, și-a îndeplinit obligația de a verifica starea fiscală a societăților respective la momentul efectuării înregistrării în evidențele contabile și fiscale a tranzacțiilor respective și nu exista nicio obligație în sarcina sa de a verifica în continuare situația fiscală a furnizorilor săi. Nici în cadrul Raportului de inspecție fiscală și nici în decizia de impunere nu se invoca vreo bază legală care să justifice sancționarea sa pentru fapta furnizorilor săi; în conformitate cu principiile dreptului obligațiilor, răspunderea pentru fapta altei persoane constituie o excepție de la răspunderea pentru fapta proprie și, în consecință, trebuie prevăzută expres de lege.

De asemenea, arată că, simpla declarare a inactivității furnizorilor, chiar dacă ar fi avut loc anterior tranzacției, nu ar fi putut conduce la efecte și în materia TVA, deoarece în acest scop ar fi fost necesară anularea înregistrării acestora în scop de TVA.

Dispozițiile art. 11 alin. (1²) Cod fiscal se contrazic cu cele ale alin. (1⁴) ale aceluiași articol; din textul art. 11 alin. (1²) Cod fiscal se poate înțelege că declararea inactivității conduce și la nedeductibilitatea TVA. Această interpretare este vădit nelegală, deoarece încalcă dispozițiile Directivei TVA, legând un aspect al taxei de alt impozit neharmonizat. De aceea legiuitorul a reparat eroarea - începând cu data de 1 ianuarie 2012 - prin textul alin. (1⁴) care a precizat că doar anularea înregistrării în scop de TVA poate conduce la asemenea efecte.

Citează textul art. 11 alin. (1⁴) Cod fiscal, introdus începând cu data de 1 ianuarie 2012, arătând că, neabrogarea textului alin. (1²) după data apariției acestui alineat constituie o eroare de sistematizare care în niciun caz nu este de natura a conferi textului respectiv valoare legală.

(2) Faptul că furnizorii nu au declarat în propriile declarații informative 394 livrările către petenta, nu-i poate fi imputat și nu poate atrage răspunderea sa pentru faptele altora decât în temeiul unor texte de lege derogatorii de la principiul răspunderii pentru fapta proprie, texte care nu au fost invocate de către organele de inspecție fiscală.

Un alt argument prezentat este faptul că petenta nu avea acces la datele raportate de către furnizori în declarația 394, doar organele fiscale putând accesa aceste date protejate de secretul fiscal.

Dar, chiar în cazul în care ar fi intrat în posesia acestor informații, petenta, afirmă că, nu avea niciun mijloc direct de influențare a comportamentului acestor furnizori, în sensul obligării lor să facă rapoartări corecte, cu atât mai mult cu cât a plătit aceste achiziții cu documente întocmite conform legii, le-a înregistrat în evidențele sale și le-a utilizat - cu documente întocmite corespunzător - pentru realizarea produselor și serviciilor sale, producătoare de venituri impozabile și TVA.

(3) Faptul ca acești furnizori nu au înregistrat „achiziții de bunuri în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară” către petentă.

În primul rând, petenta afirmă că, organul fiscal nu este în măsură să facă aprecieri cu privire la cuantumul intrărilor care să justifice cuantumul ieșirilor la aceste societăți; o astfel de apreciere echivalează cu o imixtiune în drepturile contribuabilului, respectiv o opinie preconcepțată despre marja de profit admisibilă a unei societăți comerciale, ceea ce constituie o încălcare a principiului libertății de gestiune, consacrat în toată doctrina și practica modernă. Un anumit întreprinzător poate obține rate de rentabilitate foarte mari, care depășesc așteptările autorităților fiscale, dar poate lucra și în pierdere, neexistând o aliniere a marjelor de natură să degajeze o legătură obligatorie între valoarea achizițiilor și cea a vânzărilor, mai ales dacă materialele achiziționate suferă și prelucrări.

Consideră că, imputarea sa în privința unor aspecte ce țin de regularitatea evidentelor furnizorului, care nu se afla sub controlul său și pe care nu le putea influența, nu este justificată, în lipsa indicării de către organul de inspecție fiscală a bazei legale care ar culpabiliza-o pentru aceste neconcordanțe observate la furnizorii.

(4) Cu privire la modalitatea de desfășurare a relațiilor comerciale cu furnizorii

Petenta consideră că, din descrierea modalității de lucru utilizată în relațiile cu majoritatea furnizorilor "incriminați" și a concluziilor înscrise în actele administrative atacate, organul de inspecție fiscală a considerat modul de derulare al tranzacțiilor efectuate de petentă ca fiind unul anormal, incorect sau chiar nelegal.

Însă, arată că, aprecierile asupra modalităților concrete de desfășurare a tranzacțiilor trebuia să fie făcute de persoane care cunosc mediul de afaceri respectiv și trebuia să fie în concordanță cu tipul de comerț, cu mărimea societăților partenere, cu tipul de mărfuri tranzacționate, cu modalitățile de transport, etc. și în aplicarea dispozițiilor art. 7 C.pr.fisc., inspecția fiscală avea posibilitatea - și obligația - ca, în scopul stabilirii situației fiscale reale, să

constate existența unor astfel de uzanțe comerciale, practicate și de alți furnizori decât cei "incriminați".

Mai mult, arată că, deține chitanțe cu ștampila societăților furnizoare ceea ce demonstrează buna noastră credință sub aspectul faptului că a considerat reale facturile și chitanțele emise de către delegații acestor furnizori, documente ce poartă ștampila acestor societăți furnizoare; aceste chitanțe demonstrând, în opinia sa, și realitatea modalității de efectuare a aprovizionărilor conform declarațiilor date de către împuternicitul administratorului nostru.

(5) In ce privește caracterizarea utilizată de către inspecția fiscală, în sensul ca tranzacțiile nu sunt reale, transparente și legale, petenta face următoarele observații:

- tranzacțiile sunt prezumate a fi reale, deoarece aceste materiale și mărfuri au fost incorporate în lucrările executate și facturate clienților săi; simpla bănuială a organelor de inspecție fiscală, chiar cu inducerea ideii ca materialele ar fi fost cumpărate de la alți furnizori „la negru” nu este de natura să răstoarne prezumția de legalitate și regularitate a operațiunilor înregistrate în contabilitate pe baza de documente justificative cum sunt facturile, notele de intrare-recepție, bonurile de consum, etc., organele de inspecție fiscală recunoscând indirect existența documentelor justificative adecvate deoarece atunci când documentele nu îndeplinesc această cerință în Decizia de impunere se menționează expres acest fapt;

- tranzacțiile nu trebuie să fie transparente, deoarece noțiunea de transparență nu este utilizată în lege niciunde în acest sens, tranzacții care, în opinia petentei sunt "transparente" în sensul că sunt reflectate în documente care asigură posibilitatea urmăririi traseului lor în cadrul societății, de la achiziție la prelucrare și vânzare.

- operațiunile comerciale nu pot fi ilegale, deoarece nu se indică niciun text legal ce ar fi fost încălcat prin efectuarea acestora. Prezumția de legalitate a operațiunilor reflectate în contabilitate să nu a fost răsturnată de către inspecția fiscală. În materia TVA, petenta arată că, pentru a demonstra că petenta ar fi trebuit să știe că furnizorii noștri sunt implicați în amonte în operațiuni suspecte, autoritățile fiscale trebuia să se bazeze pe probe/elemente obiective, așa cum arată CJUE în practica sa relevantă (pct. 50 din cauza C-277/14, PPUH Stehcamp).

(ii) Condiționarea exercitării dreptului de deducere în privința cheltuielilor și a TVA de comportamentul fiscal al partenerilor de afaceri contravine reglementărilor fiscale și jurisprudenței CJUE în acest domeniu

Invocarea de către organul de inspecție fiscală a comportamentului inadecvat al furnizorilor nu este în măsură să afecteze drepturile în materie fiscală ale petentei (deducerea cheltuielilor și a TVA), atât timp cât am avut un comportament fiscal adecvat.

În susținerea motivațiilor sale, petenta arată ca, CJUE s-a pronunțat în mod consecvent în sensul protejării contribuabilului de bună-credință față de manoperele terților, asupra cărora nu poate avea un drept de control și de direcționare a activității acestora, prin: Hotărârea pronunțată în cauzele conexe 80-11 și 142/11, *Mahageben și Peter David*, Cauza „*Bulves*” AD/Bulgaria (Cererea nr. 3991/03), C.E.D.O , Cauza C-273/11 (*Mecsek-Gabona*), Cauzele conexe C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum*) și C-484/03 (*Bond House Systems*), Cauza C- 642/11, *Stroy trans* și Hotărârea pronunțată în cauza C-643/11, *LVK – 56*.

Cu privire la ce înseamnă elemente/circumstanțe obiective, petenta arată că CJUE a oferit indicii prin hotărârea pronunțată în Cauza C-324/11, *Toth*, a cărei hotărâre o citează.

De asemenea, invocă hotărârea CJUE din cauza PPUH *Stehcemp* (C-277/14), prin care Curtea s-a pronunțat asupra compatibilității cu Directiva TVA a legislației poloneze prin care se refuza exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții efectuate de la o persoană catalogată drept „furnizor inexistent” care rezulta, printre altele, din faptul că respectivul furnizor nu era înregistrat în scopuri de TVA, nu depunea declarații fiscale, nu plătea taxe.

Arată că, în opinia instanței de trimitere, un astfel de operator inexistent nu poate nici să efectueze o livrare de bunuri, nici să întocmească o factură aferentă unei asemenea livrări conform dispozițiilor relevante din Directiva TVA, motiv pentru care nu există o livrare de bunuri în sensul acestei directive, din moment ce nici adevăratul furnizor al bunurilor respective nu a putut fi identificat.

Cu privire la aceste aspecte, arată că, CJUE a statuat:

- Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă.
- Condițiile de formă ale dreptului de deducere: persoana impozabilă trebuie să dețină o factură în care să fie menționate, în mod distinct, printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate.
- Criteriul privind nu figurează printre existența furnizorului bunurilor sau a dreptului acestuia de a emite facturi, condițiile dreptului de deducere. în schimb, acest furnizor trebuie să aibă calitatea de persoană impozabilă (activități economice de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, indiferent de scopul sau de rezultatele activităților respective).
- Faptul că furnizorul în cauză desfășura activități economice nu este pus în discuție de împrejurările cauzei
- Din cererea de decizie preliminară rezultă că, având în vedere

împrejurările din cauza principală, instanța de trimitere consideră că operațiunile în discuție în litigiul principal nu au fost efectuate de furnizorul lui PPUH Stehcemp, ci de un alt operator, a cărui identificare a fost imposibilă, astfel încât autoritățile fiscale nu au putut recupera taxa aferentă acestor operațiuni. În acest sens, Curtea a reamintit că atunci când condițiile de fond și de formă prevăzute de A șasea directivă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul

Cu privire la sarcina determinării comportamentului fraudulos, Curtea a statuat că este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Susține că, principiile dezvoltate de CJUE prin hotărârile pe care le-a pronunțat, au fost reținute și de instanțele naționale, prin Sentința civilă nr.271 din 15 octombrie 2014 a Curții de Apel Timișoara în dosar nr.8638/30/2013, a cărei soluție o citează în cuprinsul contestației sale.

De asemenea, în legătură cu refuzul organelor de inspecție de a acorda dreptul de deducere a TVA, petenta arată că, acesta a fost analizat de CJUE, în Cauza C-354/2003 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd v Commissioners of Custom & Excise a cărui dispozitiv este citat în cuprinsul contestației sale.

În aceste condiții, petenta concluzionează că, a solicita contribuabililor să probeze dincolo de orice tăgadă o operațiune comercială prin furnizarea de dovezi și informații care sunt aproape imposibil de procurat și care sunt contrare modului în care se desfășoară activitățile de afaceri (de exemplu, obținerea de la partenerii de afaceri de angajamente că își vor plăti taxele și impozitele, înregistrarea pe suport video a livrărilor/prestărilor efectuate, etc.), nu poate reprezenta decât un abuz de drept.

D. Cu privire la cheltuielile și TVA aferente facturilor în copie prezentate în timpul inspecției fiscale.

Arată că, în timpul inspecției fiscale, s-a constatat că în perioada verificată, 2010 - 2014, a procedat la deducerea cheltuielilor și TVA aferente unor facturi al căror original nu a putut fi prezentat motiv pentru care, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal 2004 și art. 146 alin. (1) lit. a) Cod fiscal 2004, organul de

inspecție fiscală a considerat nedeductibile cheltuieli în cuantum total de xxxx lei și TVA în cuantum total de xxxx lei;

Fața de aceste constatări, petenta susține că a luat măsurile necesare pentru identificarea exemplarelor originale, sau după caz, pentru obținerea copiilor conform cu originalul de pe facturile pe care nu le-a putut prezentat în original.

Prin urmare, în probarea caracterului deductibil al cheltuielilor și a TVA aferente acestor facturi, anexează la contestație facturile identificate de organul de inspecție fiscală în cuprinsul anexei nr. 2 la Raportul de inspecție fiscală, în original sau, după caz, în copie, semnate pentru conformitate cu originalul de către persoanele care le-au întocmit (*Vol. 6 Anexa nr. 13 la contestație*).

Pe cale de consecință, solicită organului de soluționare să constate deductibilitatea cheltuielilor și TVA aferente facturilor prezentate în copie de subscria în timpul inspecției fiscale, având în vedere prevederile de la pct. 46 alin. (1) date în aplicarea art. 146 Cod fiscal precum și jurisprudenței CJUE, respectiv Cauza C-85/95- Reisdorf.

Având în vedere toate aspecte prezentate, petenta solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea în parte, ca netemeinică și nelegală, a Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. xxxxxxxx/25.02.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxxxx/25.02.2016, privind obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar în sumă de xxxxxxxx reprezentând impozit pe profit și xxxxxx lei reprezentând TVA precum și anularea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale suplimentare contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata/25.02.2016 încheiată la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2010 - 31.12.2014:

- Impozit pe profit în suma de xxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în suma de xxxx;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de xxxx4 lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01.01.2010 – 31.12.2014

- taxa pe valoarea adăugată în suma de xxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în suma de xxx lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în suma de xxx lei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că în perioada 01.01.2010-31.12.2014, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi de achiziții de la firmele SC S SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S SRL, SC J SRL, SC A SRL și SC D SRL, SC W SRL reprezentând contravaloarea

unor prestări servicii și achiziții de bunuri constând în tabla aluminiu, diferite materiale de vopsitorie, țeava patrata, tabla, chit, intaritor lac, activator, diluant vopsea etc. pe care le-a considerat deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au reținut ca aceste firme au fost declarate inactive, nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, au fost radiate sau sunt în procedura insolvenței, ca aceste firme nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă și ca există suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor de ducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile.

Prin urmare, în baza prevederilor art. 11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile efectuate cu aceste firme considerând cheltuiala ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.1 , alin. 1², art. 145. alin. 2, art. 146, alin. 1, lit. a, din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și punctul 45, alin. 1 și pct. 46 din H.G nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare din Legea nr. 571/2003, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile derulate de petentă cu aceste firme și în consecință nu au acordat dreptul de deducere al TVA și au considerat ca fiind nedeductibilă la calculul masei profitului impozabil cheltuiala aferentă facturilor care au fost emise de firmele SC S SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S SRL, SC J SRL, SC SRL și SC D SRL cu care petenta a desfășurat operațiuni comerciale.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, 2010 - 2014, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor facturi al căror original nu a putut fi prezentat, motiv pentru care, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal 2004 și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-au considerat nedeductibile cheltuielile în cuantum total de xxxx lei și TVA în cuantum total de xxxx lei aferente acestor facturi.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr./25.02.2016, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr./25.02.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de făptuitorii M.S.S. în calitate de administrator la S.C. X S.R.L. , M.G, în calitate de administrator la S.C. X S.R.L. și S.M, CNP, cu domiciliul în, în calitate de administrator la S.C. X S.R.L., și partea responsabilă civilmente S.C. X S.R.L. pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxxx lei reprezentând xxxxxx lei impozit pe profit și xxxxxx lei taxă pe valoarea

adăugată cu xxxxxx lei majorări de întârziere precum și xxxxxlei penalități de întârziere aferente, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

III. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Aspecte procedurale:

În ceea ce privește argumentele contestatarei referitoare la neconcordanțele sesizate în legătură cu perioada supusă verificării, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, organele fiscale emitente ale actelor contestate au constatat, ulterior formulării contestației, existența unor erori materiale în legătură cu perioada supusă inspecției fiscale așa cum a fost înscrisă în Decizia de impunere nr./25.02.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr./25.02.2016 și au procedat la îndreptarea din oficiu a acestor erori materiale în conformitate cu prevederile art. 53 alin.3 din legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel încât la data de 06.05.2016 au fost listate pag.1,14,25 din Decizia de impunere nr./25.02.2016 și pag.3,43,73 din Raportul de inspecție fiscală nr./25.02.2016 care conțin perioada corectă supusă inspecției fiscale 01.01.2010 – 31.12.2014 și care au fost comunicate petentei, cu adresa nr./09.05.2016, primita la data de 12.05.2016 conform confirmării de primire existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește argumentele contestatarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au dispus efectuarea inspecției fiscale pe o perioadă mai mare de trei ani, pe perioada termenului de prescripție de 5 ani, fără ca avizul de inspecție fiscală să cuprindă vreo motivare, în fapt și în drept, în legătură cu extinderea perioadei supuse inspecției fiscale peste perioada expres și imperativ prevăzută de prevederile art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală ceea ce a determinat o restrângere abuzivă a drepturilor sale, se rețin următoarele:

Potrivit art. 91 alin.(1) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”,

iar potrivit art.98 din același act normativ:

“(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. Inspecția 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.”

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că, în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Inspecția fiscală parțială la SC X SRL a avut ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2012 - 31.12.2014, în acest sens fiind emis Avizul de inspecție fiscală nr./06.10.2015 prin care s-a comunicat contribuabilului că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale în ceea ce privește impozitul pe profit 01.01.2012-31.12.2014 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2012- 31.12.2014.

Ulterior emiterii și comunicării Avizului de inspecție fiscală nr./06.10.2015, datorită identificării de către organele de inspecție fiscală a elementelor prevăzute la art.98, alin. (3) lit. a din Codul de Procedura fiscală, în data de 27.11.2015, s-a procedat la întocmirea Referatului nr./27.11.2015 cu privire la extinderea perioadei supuse verificării care nu a fost comunicat contribuabilului nefiind un act administrativ fiscal, ci un document emis conform procedurilor de inspecție fiscală care sta la baza emiterii Avizului de Inspecție Fiscală.

În baza Referatului nr./27.11.2015 care a cuprins motivul extinderii perioadei supuse verificării respectiv faptul că societatea verificată a efectuat achiziții de bunuri /servicii în cursul perioadei 2010-2011 cu SC WP SRL, SC E SRL, SC S SRL, societăți declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, respectiv radiate, constatându-se existența unor indicii privind diminuarea impozitelor datorate bugetului general consolidat, s-a procedat la extinderea perioadei controlate pentru perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale astfel:

- impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2011
- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2011.

Astfel, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspecție fiscală au identificat situația derogatorie referitoare la neîndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidate și au decis extinderea inspecției fiscale pe perioada de prescripție, cu respectarea prevederilor legale anterior invocate, emițând în acest sens Avizul de inspecție fiscală nr./27.11.2015 pentru verificarea impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2011. Acest aviz a fost comunicat contestatarii în timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (3) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

[...]

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.[...]”

Cât privește conținutul avizului de inspecție fiscală, se reține ca formularul “Aviz de inspecție fiscală” se emite informatic, în conținutul acestuia introducându-se datele specifice fiecărei verificări în parte.

În conformitate cu prevederile art. 101 alin.3 din O.G. nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare, Avizul de inspecție fiscală trebuie să conțină următoarele date:

„ (3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

Așa cum rezultă din cuprinsul avizului de inspecție fiscală/27.11.2015 emis de către AJFP Arad privind verificarea taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit aferente perioadei 01.01.2010 - 31.12.2011, temeiul legal în baza căruia a fost emis acest aviz a fost Titlul VII art. 101 din O.G. nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare afirmațiile petentei potrivit cărora în avizul de inspecție fiscală nu sunt cuprinse motivele de fapt și de drept pentru care inspecția fiscală este extinsă pe perioada termenului de prescripție și nici nu se face dovada identificării uneia din cele trei situații reglementate de art.98 alin.3 din Codul de procedură fiscală, nu sunt întemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece potrivit art.101 alin.2 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, avizul de inspecție fiscală trebuie să

cuprindă temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale precum și posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale, iar ***textul de lege nu prevede obligația organului de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului motivele pentru care inspecția fiscală este extinsă pe perioada termenului de prescripție***, celelalte condiții prevăzute de art.101 și următoarele din Codul de procedura fiscală fiind îndeplinite de organul de inspecție fiscală, așa cum reiese din avizul de inspecție fiscală nr. F-AR 177/27.11.2015, aflat în copie la dosarul cauzei.

În consecință, deoarece la data emiterii avizelor de inspecție fiscală nr...../06.10.2015 și nr./27.11.2015, organele de inspecție fiscală aveau indicii cu privire la neîndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, se reține că în mod legal inspecția fiscală a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, perioada supusă verificării indicată în avizele de inspecție fiscală fiind 01.01.2012 – 31.12.2014 și 01.01.2010 – 31.12.2011 atât pentru taxa pe valoarea adăugată cât și pentru impozitul pe profit și asimilate salariilor.

Nici afirmația contestată potrivit căreia lipsa în aviz a temeiului de drept în baza căruia urmează a se realiza inspecția cu referire la art. 98 alin.3 din Codul de procedură fiscală atrage nulitatea parțială a deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală contestate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care:

Potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din textele legale mai sus citate, rezulta că elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice ***"vom folosi notiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță"*** (Antonie Iorgovan, *Tratat de*

drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatomarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

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

In consecință, susținerea petentei potrivit căreia extinderea inspecției fiscale realizată de către organele de inspectie fiscala s-a efectuat in mod nelegal aducand atingere dreptului la aparare al societatii, nu poate fi retinuta.

În ceea ce privește invocarea în motivarea contestației a jurisprudenței naționale respectiv a Sentinței civile nr.51/2009 pronunțată de Curtea de Apel Cluj menținută prin Decizia civilă nr.5867/16.12.2009 a Înaltei Curții de Casație și Justiție, învederam ca aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabila a cauzei, în condițiile în care, nelegalitatea actelor atacate a fost motiva de către instanța de fond atât de lipsa din cuprinsul avizului de inspecție fiscala a temeiului juridic în baza căruia a fost extinsa perioada supusă inspecției fiscale în perioada de prescripție de 5 ani, cat și de faptul că extinderea perioadei de control s-a realizat fără a fi probată vreuna din situațiile derogatorii de la excepția instituită prin dispozițiile art. 98 alin.3 lit. a, b, c din Codul de procedura fiscala, prin analizarea în fond a situațiilor invocate de pârâte în justificarea necesității extinderii controlului. Ori, în speță, organele de inspecție fiscală au probat existența motivului extinderii perioadei supuse verificării prevăzut la art.98, alin. (3) lit. a din Codul de Procedura fiscala respectiv faptul că petenta a efectuat achiziții de bunuri /servicii în cursul perioadei 2010 - 2011 cu SC W SRL, SC E SRL, SC S SRL, iar actele administrativ fiscale contestate, cuprind mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu indicarea motivelor de fapt și de drept care au condus la extinderea perioadei supuse controlului cat de încheiere a acestora

Referitor la afirmația societății cu privire la faptul ca *“un contribuabil declarat inactiv nu constituie un motiv suficient pentru extinderea perioadei inspecției fiscale (...) acest aspect nu poate fi asimilat indiciilor ca valoarea obligațiilor fiscale datorate de către subscrisa ar fi fost diminuată, din culpa*

noastră (...)", precizam faptul art. 11, alin.1² din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare prevede expres ca " *beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul Contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din OG nr.92/2003 republicată, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoare adăugată aferente achizițiilor respective (...)* ". Faptul ca societatea X SRL a achiziționat în perioada 2010 - 2011 bunuri/servicii de la societăți declarate inactive prezintă un argument întemeiat în vederea extinderii perioadei verificate respectiv un indiciu ca au fost diminuate obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată cu valoarea tranzacțiilor efectuate de acesta cu contribuabili declarați inactivi

În concluzie, nefiind întrunită vreo cauză de nulitate expres prevăzută de lege, iar în actele administrativ fiscale contestate, organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu indicarea motivelor de fapt și de drept care au condus la extinderea perioadei supuse controlului cât și de încheiere acestora, afirmațiile petentei nu pot fi reținute, actele administrativ fiscale contestate fiind întocmite cu respectarea normelor legale în vigoare, drept pentru care se va proceda la analiza contestației parțiale formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr./25.02.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr./25.02.2016.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală, întocmind Referatul conform dispozițiilor OPANAF nr. 3741/2015 au determinat accesoriile aferente sumelor parțial contestate de petentă, în condițiile legii, astfel că DGRFP Timișoara este legal investită cu analiza contestației pentru suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în suma de xxxxxxxx2 lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în suma de xxxx lei aferente impozitului pe profit.
- taxa pe valoarea adăugată stabilit suplimentar în suma de xxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în suma de xxxx lei aferente TVA;
- penalități de întârziere în suma de xxxxxx lei aferente TVA.

1. Referitor la suma totală de xxxxxx lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxxx lei, cu majorări de întârziere în sumă de xxxxxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei și TVA în sumă de xxxxx lei, cu majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, se efectuează cercetări față de reprezentanții SC X SRL pentru

săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că sumele reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei, cu majorări de întârziere în sumă de xxxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxlei și TVA în sumă de xxxxxx lei, cu majorări de întârziere în sumă de xxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxxx lei, contestate, au fost stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. 25.02.2016 urmare reconsiderării tranzacțiilor efectuate de petentă cu firmele SC S SRL, SC E SRL, SC Urania Trans SRL, SC S SRL, SC R SRL, SC A SRL și SC D SRL si SC W SRL, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că unele din acestea au fost declarate inactive, nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, au fost radiate sau sunt în procedura insolvenței, ca nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă și ca există suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor de ducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile.

Totodată, din documentele existente la dosarul cauzei s-a constatat că Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a formulat Sesizarea Penală nr. /25.02.2016, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr. F- /25.02.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de făptuitorii:

- M.S.S, CNP . cu domiciliul în, str.,, în calitate de administrator la S.C. X S.R.L.

- M.G, CNPcu domiciliul în Timișoara, , în calitate de administrator la S.C. X S.R.L.

- S.M , CNP, cu domiciliul în Sat Iecea Mare, în calitate de administrator la S.C. X S.R.L. și partea responsabilă civilmente S.C. X S.R.L. pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxx lei reprezentând xxxxx lei impozit pe profit și xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxx lei majorări de întârziere precum și xxxxxx lei penalități de întârziere aferente, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. /25.02.2016, la dosarul cauzei existând o copie sesizării penale nr..... /25.02.2016 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

În scopul soluționării contestației formulate de către S.C. X S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș cu adresa nr. /30.05.2016, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. /25.02.2016.

Prin adresa Dosar nr. /P/2016 din 14.06.2016 înregistrată la Direcția Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.

...../24.06.2016 Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a comunicat faptul că „, sesizarea formulată împotriva reprezentanților SC X SRL a fost înregistrată în evidențele acestei unități de parchet la data de 20.04.2016 fiind trimisă prin adresa din data de 21.04.2016, în vederea efectuării de cercetări, Inspectoratului de Poliție al Județului Timiș. ”

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura 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 sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

(...)

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr./25.02.2015, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, a constatat ca, petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor tranzacții cu firmele SC S SRL, SC E SRL, SC Urania Trans SRL, SC S SRL, SC R SRL, SC A SRL și SC D SRL și SC W SRL, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că unele au fost declarate

inactive, nu si-au îndeplinit obligațiile declarative, au fost radiate sau sunt in procedura insolvenței, ca nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioara către petentă și ca exista suspiciunea ca aceste firme au fost înfintate in vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor deducerea ilicita de TVA si diminuarea masei impozabile.

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere nr. /25.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr...../25.02.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL diferențe de impozit pe profit, TVA și accesorii aferente stabilite suplimentar in legătură cu operațiunile derulate cu firmele SC S SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S SRL, SC R SRL, SC A SRL și SC D SRL și SC W SRL.

Potrivit Sesizării penale nr...../25.02.2016 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea in actele contabile a unor cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale, transparente și legale prin înregistrarea unor facturi emise de diverse firme existând posibilitatea ca acestea să fii fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile, stare de fapt cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală nr. /25.02.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR nr...../25.02.2016.

Astfel, potrivit Sesizării penale nr. /25.02.2016 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad s-a constituit parte civilă față de făptuitorul MSS, MG, SM, în calitate de administratori ai S.C. X S.R.L. și partea responsabilă civilmente S.C. X S.R.L. pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxxx lei reprezentând xxxxx lei impozit pe profit si xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxx lei majorări de întârziere precum și xxxx lei penalități de întârziere aferente, obligații fiscale stabilite prin Deciziei de impunere nr. /25.02.2016 pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxxx lei reprezentând: xxxxxxx lei impozit pe profit și xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxxxxxx lei majorări și penalități de întârziere aferente. Astfel, potrivit sesizării penale există suspiciuni că numiții MSS, MG, SM, în calitate de administratori ai S.C. X S.R.L au produs un prejudiciu proprietății publice în sumă de X lei, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora, în sumă totală de xxxxxxxx lei stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere /25.02.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

/25.02.2016 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorii petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de xxxxxx lei, constând în impozit pe profit în sumă de xxxx lei cu accesorii aferente și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei cu accesorii aferente, care fac obiectul sesizării penale, exista o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și TVA având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat prin exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA și a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții/prestări servicii interne posibil a fi fictive cu diverse societăți.

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 constea, 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. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că

organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„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”*.

Totodată, se reține că, prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr./25.02.2016 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr./25.02.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr.25.02.2016, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului

justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunerenr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“[...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr./P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

coroborat cu pct.10.2 din Ordinul 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, 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 [...]”.

2. Referitor la suma totală de xxxx lei reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei cu accesoriile aferente în sumă de xxxx lei stabilită ca urmare a lipsei exemplarelor originale ale facturilor, suma contestată de către petenta conform motivelor prezentate la lit. D din contestația formulată, precum și ca urmare a calculării impozitului pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013, se rețin următoarele:

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, 2010 - 2014, petenta a înregistrat în evidenta sa contabilă pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor facturi al căror original nu a

putut fi prezentat, motiv pentru care, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal 2004 și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a considerat nedeductibile cheltuielile în cuantum totala de xxxx lei și TVA în cuantum total de xxxxxx lei aferente acestor facturi.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxx lei si au respins acesteia dreptul de deducere al TVA în sumă de xxxx lei.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2013 organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, de impozitul pe profit declarat de petenta în suma de xxxx lei, majorând astfel impozitul pe profit datorat de societatea petentă cu suma de xxxx lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

În ceea ce privește dreptul de deducere al TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]”:

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură fiscală.

Acestea se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului

de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. ”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că în motivarea contestației formulate, petenta a depus împreună cu aceasta înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv exemplarele conforme cu originalul a facturilor fiscale al căror exemplar original nu a putut fi prezentat în timpul desfășurării inspecției fiscale.

În conformitate cu prevederile art.73, art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„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.. ”

Art.276

(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. ”

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă împreună cu contestația, se reține ca acesta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi.

Astfel, petenta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi, în legătura cu facturile al căror exemplar original nu a putut fi prezentat organelor de inspecție fiscală, in etapa inspecției fiscale.

Aceste mijloace de probă noi au fost analizate în condițiile legii de către A.JF.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, conform Referatului nr./04.05.2016 existent în original la dosarul cauzei, rezultând că petenta respectă condițiile de deductibilitate a cheltuielilor la calculul masei profitului impozabil și a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru facturile al căror exemplar original nu a putut fi prezentat organelor de inspecție fiscală, in etapa inspecției fiscale în conformitate cu art.21 și art. 146 alin.(1)

lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în legătură cu suma de xxxxxx lei, urmare analizării situațiilor privind calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar la SC X SRL, organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. /04.05.2016, existent în original la dosarul cauzei, au arătat că „ în mod eronat s-a majorat impozitul pe profit stabilit în sarcina societății cu suma de xxxx lei, drept consecință aceasta suma fiind admisă la contestație ”

Astfel că, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin 4 din Noul Cod de procedură fiscală coroborat cu art. 37 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 37

Competența generală a organului fiscal local

Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului local, inclusiv a impozitului pe profit care se face venit la bugetul local, potrivit Codului fiscal, se realizează prin organul fiscal local, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

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.”, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând xxxxx lei impozit pe profit stabilit suplimentar (din care xxxx lei impozit pe profit calculat în mod eronat), majorări de întârziere în sumă de xxxx lei aferente impozitului pe profit, penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente impozitului pe profit, xxxx TVA, majorări de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente TVA și penalități de întârziere în sumă de xxxx lei aferente TVA, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. /25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de xxxxx lei.

3. Referitor la suma totală de xxxx lei, reprezentând xxxxx lei impozit pe profit, cu dobânzile aferente în sumă de xxxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xx lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei cu dobânzile aferente în sumă de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xx lei, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în contestația

formulată S.C. X S.R.L. nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, în anul 2014, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil cu consecința diminuării acesteia, amortizarea aferenta unui autoturism, autoturism achiziționat de la SC R SRL in baza facturii, in suma totala de xxx lei. Împuternicitul administratorului a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală Cartea de identitate a autovehiculului, urmare a analizării acesteia constatându-se faptul ca persoana de la care s-a achiziționat autovehiculul a fost domnul C.S, persoana care nu are nicio calitate in cadrul societății R SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, in suma de **xxxxx lei**, in conformitate cu prevederile art. 21, din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea în timpul inspecției fiscale s-a constatat că petenta nu deține documentele care atesta faptul ca bunurile livrate către firmele comunitare Eka Werzeuge GmbH și OERRE PI SRL au părăsit teritoriul național pentru un număr de 4 facturi de livrare (anexa nr12 la RIF). Drept urmare, petenta nu are posibilitatea legală de a beneficia de scutirea de taxă prevăzută la art.143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul livrării intracomunitare fiind considerat locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, respectiv România, fiindu-le aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și ale art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 10(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoare adăugată în suma de **xxxxx lei**.

Din obligațiile fiscale suplimentare totale calculate de către organul fiscal, în sarcina petentei prin decizia de impunere, petenta contestă suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe profit și xxxxxx lei reprezentând TVA cu accesoriile aferente provenind din:

- reconsiderarea tranzacțiilor desfășurate cu SC S - SRL, SC E SRL, SC U SRL, SC S Srf, SC R SRL, SC A SRL și SC D SRL.

- neprezentarea exemplarelor în original al facturilor aferente unor achiziții efectuate în perioada verificată.

- impozitul pe profit suplimentar calculat pentru anul 2013.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. /25.02.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /25.02.2016 pentru suma totală de **xxxxx lei**, însă nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia în ceea ce privește

suma totală de **xxxxxx lei**, reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestora stabilite prin Decizia de impunere nr. F-...../25.02.2016 sumă cuprinsă în totalul sumei contestate.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

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

„ART. 276

Soluționarea contestației

(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.”

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Pe cale de consecință, cu privire suma totală de **xxxxxlei** reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestora, având în vedere faptul că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de inspecția fiscală, *se va respinge contestația ca nemotivată*, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul 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, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. /25.02.2016, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie

titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„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 factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR 60/25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 37, art. 276, art.277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și art.279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.10.1, pct.10.2 și 11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza Referatului nr. 20279/21.07.2016, se va:

DECIDE

- *admiterea* contestației formulată de petentă pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit in suma de xxxxxx lei;
- dobânzi de întârziere in suma de xxxxx lei aferente impozit pe profit;
- penalități de întârziere in suma de xxxxx lei aferente impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxx lei;
- dobânzi de întârziere in suma de xxxxx lei aferente TVA;
- penalități de întârziere in suma de xxxx lei aferente TVA,

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totala de xxxxxxlei.

- *suspendarea soluționării contestației* formulate împotriva Deciziei de impunere nr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit in suma de xxxx lei;
- dobânzi de întârziere in suma de xxxxxxx lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere in suma de xxxxxx lei aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxxxx lei;
- dobânzi de întârziere in suma de xxxxxx lei aferente TVA;
- penalități de întârziere in suma de xxxx lei aferente TVA,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr./25.02.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit in suma de xxxx lei;
- dobânzi de întârziere in suma de xxxlei aferente impozit pe profit;

- penalități de întârziere in suma de xx lei aferente impozit pe profit;
 - taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxx lei;
 - dobânzi de întârziere in suma de xxxx lei aferente TVA;
 - penalități de întârziere in suma de xx lei aferente TVA.
- prezenta decizie se comunica la:
- S.C x S.R.L.
 - A.J.F.P ARAD

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,