

DECIZIA nr. 453/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CUI x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **20.04.2016**, inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, comunicata in data de **22.03.2016**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - impozit pe profit;
- x - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - impozit pe veniturile microintreprinderii;
- x - accesorii aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;
- x lei - TVA suplimentar de plata;
- x - accesorii aferente TVA suplimentar de plata.

2. - Cheltuielile nedeductibile aferente perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013, conform Anexei 8 a raportului de inspectie fiscala, in suma totala de x lei.

3. - Suspendarea executarii obligatiei de plata in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei cuprinse in anexa 8 (impozit profit):

Suma respectiva reprezinta valoarea elementelor de mobilier cumparate, necesare desfasurarii activitatii firmei la punctele de lucru care nu au fost inregistrate ca si cheltuieli, ci numai ca achizitii.

Valoarea acestora nu a fost amortizata, astfel ca profitul impozabil nu a fost afectat.

Nu poate fi considerata nedeductibila o cheltuiala care nu a fost niciodata inregistrata drept cheltuiala deductibila.

In fapt este vorba de rafturi, corpuri suspendate, elemente de mobilier care s-au demontat la inchiderea punctelor de lucru, fiind vandute ca deseuri in cursul anului 2016.

2. Referitor la cheltuiala nedeductibila in suma de x lei (factura fiscala nr. x in suma de x lei fara TVA, emisa de x SRL):

Acest document contabil a fost operat in contabilitate in mod eronat ca o factura cu semnul "+", desi era o factura de retur de marfa. In fapt marfa nu a fost vanduta, ci a fost returnata furnizorului, motiv pentru care nu fost inregistrata ca si cheltuiala cu costul marfii in contul 607, deci nu a influentat profitul impozabil.

3. Referitor la marfurile achizitionate conform facturilor fiscale consemnate in Anexa 8 (impozit pe profit) si Anexa 12 (TVA) ale raportului de inspectie fiscala:

Marfurile au fost cumparate cu buna credinta, au fost inregistrate in gestiunea societatii si vandute cu documente fiscale, iar veniturile aferente au fost operate in contabilitatea firmei si inscrise in declaratiile fiscale.

Organele de inspectie fiscala au retinut la pagina 13 din RIF ca marfa a fost inregistrata in NIR-uri si apoi a fost vanduta, inregistrandu-se astfel venituri.

Facturile fiscale emise de furnizori indeplinesc conditiile Legii nr. 82/1992 pentru a fi considerate drept documente justificative.

Contestatarul considera ca nu poate fi sanctionata prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor de achizitie si a TVA aferenta acestor achizitii pentru faptele furnizorilor (ca acestia nu si-au depus declaratiile fiscale, ca au alt cod CAEN, ca sunt declarati inactivi), intrucat ANAF nu are o baza publica de date care sa cuprinda informatiile corecte si complete privind activitatea agentilor economici.

Conform normelor legale in vigoare, ANAF trebuie sa treaca agentii economici inactivi intr-un registru public disponibil pe site-ul sau. Cu toate acestea registrul respectiv nu este actualizat in timp real, astfel ca desi a facut nenumarate verificari, societatea nu a putut constata daca este intr-un lant de operatiuni incorecte.

In concluzie, operatiunile fiind reale, fiind justificate cu documente in sensul art. 6 din Legea nr. 82/1991 a contabilitatii si producand consecinte fiscale legale prin revanzare.

Nu au fost respectate dispozitiile art. 43 din Codul de procedura fiscala, intrucat in decizia de impunere nu s-au mentionat elementele privind audierea contribuabilului in legatura cu situatiile care produc consecinte juridice.

Organele de inspectie fiscala:

- nu au efectuat verificari incrucisate la societatile furnizoare, ci au luat in considerare decat baza de date constituita din informatiile cuprinse in documentele prezentate de acestea la organele fiscale unde isi au sediul activitatii;
- nu au tinut cont de jurisprudenta CJUE.

Societatea a platit furnizorilor intrega contravaloare a bunurilor achizitionate de la furnizori, inclusiv TVA, motiv pentru care daca aceasta este obligata sa plateasca inca o data TVA aferenta acelorasi facturi, atunci ar rezulta o dubla impozitare (taxare).

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - impozit pe profit;

- x - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - impozit pe veniturile microintreprinderii;
- x - accesorii aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;
- x lei TVA suplimentar de plata;
- x - accesorii aferente TVA suplimentar de plata.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de inspectie fiscala din cadrul AS5FP au efectuat inspectia fiscala la **SC x SRL**. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata principale:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - impozit pe veniturile microintreprinderii;
- x lei TVA suplimentar de plata.

Din constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x , rezulta ca diferentele stabilite provin din:

1. Referitor la impozitul pe profit in suma totala de x lei (baza impozabila in suma de x lei – perioada supusa verificarii este 01.01.2009 - 31.01.2013, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2009:

1. -x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:
 - x lei - servicii turism;
 - x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale: x;
 - x lei - achizitii de la x, societate inactiva din data de 11.06.2009.
2. - x lei - venituri suplimentare rezultate urmare faptului ca societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. 176/10.02.2009, prin nota contabila 473 = 7071 - x lei, fara document justificativ.

Societatea a inregistrat la data de 31.12.2009 o pierdere fiscala de x lei si o pierdere de recuperat in anii urmasori de x lei. Inspectia fiscala a stabilit un profit impozabil pentru anul de raportare in suma de x lei fata de pierderea declarata de societate in suma de x lei.

La data de 31.12.2008, conform bilantului contabil nr. x, venitul societatii este in suma de x lei, motiv pentru care se incadreaza in transa de venituri cu impozit minim anual de x lei (8 luni perioada mai - decembrie 2009), astfel ca au fost stabilite urmatoarele diferente de transe trimestriale de plata:

Perioada	Impozit minim declarat prin D100	Impozit conform 34/2009, control	minim OUG conform	Diferente stabilite conform control

Iunie 2009			
Septembrie 2009			
Decembrie 2009			

Pentru anul 2010:

Pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010:

1. - x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:

- x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x;
- x lei - achizitii de la x, societate inactiva din data de 11.06.2009;
- x lei - lipsa factura;

2. - x lei - venituri suplimentare rezultate urmare faptului ca societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. x, prin nota contabila 473 = 7072 - x lei, fara document justificativ.

Societatea a inregistrat la data de 30.09.2010 o pierdere fiscala de x lei si o pierdere de recuperat in anii urmatoari de x lei. Inspectia fiscala a stabilit o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei fata de pierderea declarata de societate in suma de x lei.

La data de 31.12.2009, conform bilantului contabil, venitul societatii este in suma de x lei, motiv pentru care se incadreaza in transa de venituri cu impozit minim anual de x lei (9 luni perioada ianuarie - septembrie 2010), astfel ca au fost stabilite urmatoarele diferente de transe trimestriale de plata:

Perioada	Impozit minim declarat prin D100	Impozit minim conform OUG 34/2009, control	Diferente stabilite conform control
Martie 2010			
Iunie 2010			
Septembrie 2010			

Pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010:

-x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:

- x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale -x;
- x lei - achizitii de la x, societate inactiva din data de 11.06.2009.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate in suma de x lei cu suma de x lei, rezultand o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei.**

Pentru anul 2011:

1. - x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:

- x lei factura emisa de x SRL (factura storno), inregistrata eronat de societate cu semnul "+";
- x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x;

- x - achizitii de la x, societate inactiva din data de 22.08.2007, x, societate inactiva din data de 07.10.2010, x, societate inactiva din data de 30.05.2011;
- x lei - amenzi.

2. - x lei - venituri suplimentare rezultate urmare faptului ca societatea a inregistrat in evidenta contabila in luna decembrie 2011 nota contabila 473 = 7071 - x lei, fara document justificativ.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate in suma de x lei cu suma de x lei, rezultand o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei.**

Pentru anul 2012:

- x - cheltuieli nedeductibile reprezentand achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate in suma de x lei cu suma de x lei, rezultand o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei.**

Pentru anul 2013 - perioada 01.01.2013 - 31.03.2013:

- x lei - cheltuieli nedeductibile aferente mobilierului lipsa sau deteriorate la mutare conform nota explicativa (2009, 2010).

Societatea a inregistrat la 31.01.2013 o pierdere fiscala de x lei si o pierdere de recuperat in anii urmasori in suma de x lei.

Organele de control au stabilit profitul pentru anul de raportare in suma de x lei fata de pierderea declarata in suma de x lei. Diferenta de x lei provine din cheltuieli nedeductibile stabilite conform controlului.

De asemenea, organele de control au stabilit ca societatea nu si-a recuperat pierderea din anul 2007 in 5 ani consecutivi, sold prescris, drept urmare nu mai poate recupera pierderea din anul 2007 in suma de x lei. Astfel ca, a fost diminuat soldul pierderii de preluat din perioada precedenta cu suma de x lei, prescrisa in anul 2013, soldul pierderii de preluat din perioada precedenta conform controlului fiind in suma de x.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate de recuperat din anii anteriori in suma de x lei cu suma de x lei x, rezultand o pierdere in suma de x lei.**

2. Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor:

- x lei - impozit microintreprindere de plata nedeclarat de catre societate pentru perioada aprilie - mai 2014.

3. Referitor la TVA in suma de x lei:

A - TVA nedeductibila in suma de x lei, care se compune din:

- x lei - TVA aferenta achizitiilor de la societati cu identitate furata;
- x lei - TVA aferenta achizitiilor de la societati inactive;
- x - TVA aferenta achizitiilor pentru care societatea nu detine documente justificative;

- x - TVA care provine din factura emisa de SC x SRL (factura storno), inregistrata de societate eronat cu semnul plus;
- x lei - intrucat din data de 12.05.2014, societatii i s-a retras codul de inregistrare in scopuri de TVA, aceasta avea obligatia sa ajusteze taxa dedus aferenta stocului de marfa, in decontul lunii mai 2014.

B - TVA colectata in suma de x lei - TVA colectata de societate in evidenta contabila aferenta lunilor aprilie si mai 2014, dar nedeclarata in decontul de TVA aferent lunii mai 2014.

De asemenea, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, AS5FP a calculat accesorii aferente obligatiilor de plata principale, dupa cum urmeaza:

- x - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x - accesorii aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;
- x - accesorii aferente TVA suplimentar de plata.

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:

Referitor la invocarea de catre societate a nerespectarii dispozitiilor art. 43 din Codul de procedura fiscala, pe motiv ca in decizia de impunere nu s-au mentionat elementele privind audierea contribuabilului in legatura cu situatiile care produc consecinte juridice, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

1. Conform prevederilor art. 107 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“**Art. 107** (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, **acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere** potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

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

Se retine ca organele de inspectie fiscala au respectat dispozitiile legale de mai sus, la capitolul VI din cuprinsul raportului de inspectie fiscala fiind prezentata “sinteza punctului de vedere al contribuabilului”.

3. Conform dispozitiilor art. 43 si art. 49 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 43** (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

“Art. 46. – 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 anterior citate rezulta ca elementele precizate la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

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

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, numai daca nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, rezulta ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

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).

Prin urmare, argumentatia societatii cu privire la lipsa din decizia de impunere atacata a mențiunilor privind audierea contribuabilului/plătitorului nu conduce la nulitatea acesteia. Mai mult, asa cum am aratat anterior, organele de control au invitat societatea la discutia finala, aspect confirmat de faptul ca la capitolul VI din cuprinsul raportului de inspectie fiscala este prezentata "sinteza punctului de vedere al contribuabilului".

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei:

Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorii erau declarati contribuabili inactivi.

În fapt, societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată in perioada trimestrul IV 2009 - trimestrul IV 2012 în sumă de x lei, desi societatile furnizoare au fost declarate inactiva, dupa cum urmeaza:

- x, societate inactiva din data de 11.06.2009,
- x, societate inactiva din data de 11.06.2009,
- x societate inactiva din data de 11.06.2009,
- x, societate inactiva din data de 22.08.2007,
- x, societate inactiva din data de 07.10.2010,
- x, societate inactiva din data de 07.10.2010,
- x, societate inactiva din data de 30.05.2011,
- x, societate inactiva din data de 26.10.2012.

Trebuie subliniat faptul ca urmare verificarii Registrului contribuabililor inactivi sau reactivati s-a constatat ca SC x SRL este societate inactiva incepand cu data de 26.10.2012, achizitia care a facut obiectul inspectiei fiscale fiind efectuata in luna decembrie 2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 1 si 1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare incepand cu data de 29.05.2009, astfel cum a fost modificat prin OUG nr. 46/2009, potrivit carora:

„Art. 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1²) De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală. [...].”

- coroborate cu prevederile art. 78 alin 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare in anul 2009:

„**Art. 78 (5)** Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Incepând cu data de 17.09.2011 a fost introdus art. 78¹ prin punctul 27 din OG nr. 29/2011, potrivit caruia:

“**Art. 78¹** (1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...)

(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

a) datele de identificare a contribuabilului;

b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;

c) data reactivării;

d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;

e) alte mențiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”

- coroborate cu prevederile art. 3 din OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

« **Art. 3. - (1)** De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

În speta sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. 1 lit. a) din același act normativ :

“Art. 146 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).”**

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent achizițiilor este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește dreptul organelor fiscale de a anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, la art. 153 alin. 9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2009, se stipulează ca:

“Art. 153 – (...) (9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. **De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii.** Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

Alineatul (9) a fost modificat prin punctul 77 din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011, după cum urmează:

“Art. 153 – (...) (9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. **De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și al persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii.** Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, obligația să solicite organelor fiscale competente înregistrarea în scopuri de TVA, dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență, fără a fi aplicabile prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 în anul calendaristic respectiv.”

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, în vigoare în perioada analizată, pe perioada în care sunt înscrisi în lista contribuabililor inactivi, contribuabilii nu mai au dreptul să desfășoare activitate economică, iar orice documente emise în aceasta

perioada sunt lipsite de efecte juridice din punct de vedere fiscal, organele fiscale putand sa nu ia in considerare tranzactiile realizate de un astfel de contribuabil, cu incalcarea interdictiei referitoare la nedesfasurarea de activitati economice. Totodata, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi, potrivit art. 11 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta casocietatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată in perioada trimestrul IV 2009 - trimestrul IV 2012 în sumă de 2.904 lei, desi societatile furnizoare au fost declarate inactice, dupa cum urmeaza:

- x, societate inactiva din data de 11.06.2009,
- x societate inactiva din data de 11.06.2009,
- x, societate inactiva din data de 11.06.2009,
- x, societate inactiva din data de 22.08.2007,
- x, societate inactiva din data de 07.10.2010,
- x, societate inactiva din data de 07.10.2010,
- x, societate inactiva din data de 30.05.2011,
- x, societate inactiva din data de 26.10.2012.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarei avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la faptul ca starea de fapt a societatii furnizoare nu-i poate fi imputabila:

Conform prevederilor art. 11 alin. 1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 29.05.2009:

- procedura de declarare a contribuabililor inactivi este stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală ;

- ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, **prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală;**

- declararea contribuabililor inactivi se face cu data intrării în vigoare a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi.

Se retine ca **SC x SRL** putea avea cunoștință despre faptul ca societatile furnizoare mai sus mentionate au fost declarate societati inactice si li s-a anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA, prin simpla accesare a paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care permite identificarea tuturor societatilor cu care contestatara are relatii contractuale, in vederea verificarii starii de inactivitate a acestora, respectiv in vederea verificarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor. Astfel ca, faptul ca nu a verificat pe site-ul ANAF starea societatii furnizoare, nu o absolve de vina.

Se retine ca sunt imperative dispozitiile legale cu privire la faptul ca beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora in lista contribuabililor declarați inactivi, conform dispozitiilor legale, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Mai mult, in conformitate cu dispozițiile art. 146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugata datorata sau achitata, una din condițiile esențiale și obligatorii este ca, beneficiarul să dețină o factura fiscala, emisa de o persoana impozabila. Contrar sustinerilor contribuabilei, aceasta dispoziție legala se refera la **calitatea de persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA la organul fiscal** (aspect reglementat de art. 153 din Codul fiscal). In lipsa acestei calități, chiar daca societatea furnizoare a emis factura cu TVA, condiția pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei nu este îndeplinita, consecința fiscală constând în pierderea acestui drept.

In fapt, societatile furnizoare au înscris TVA în facturile emise către contestatara, inasa, dat fiind faptul ca, asa cum am aratat anterior, pentru aceste societati a fost anulata înregistrarea ca plătitoare de TVA, deci contribuabilele vânzătoare nu mai au calitatea de persoana impozabila, rezulta ca, pentru beneficiar, în speța **SC x SRL**, nu mai este îndeplinita condiția pentru deducerea TVA.

Prin urmare, susținerile contestatarii sunt lipsite de relevanta juridica, întrucât verificarea furnizorilor este o procedura extrem de facila, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF, iar legea fiscala care reglementează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugata este de stricta interpretare și aplicare, astfel încât, aceasta nu poate invoca buna sa credința, ca o cauza exoneratoare de culpa.

2. Referitor la invocarea faptului ca sanctiunea neexercitarii dreptului de deducere a cheltuielilor/taxei pe valoarea adaugata, prevazuta la art. 11 alin. (1^2) din Codul fiscal este contrara jurisprudentei comunitare in materie:

Se retine faptul ca jurisprudenta comunitara invocata recunoaste si principiul **luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri**, motiv pentru care legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor legate de forma. In acest sens, prin hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a recunoscut faptul ca legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din hotarare).

In acest context, instituirea sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere pentru achizițiile efectuate de la contribuabilii declarati inactivi este conforma principiului luptei impotriva fraudei si a evaziunii fiscale si are la baza **mijloace si masuri proportionale** in raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art. 78 din Codul de procedura fiscala, respectiv:

- pot fi declarati *contribuabili inactivi numai contribuabilii care au un **comportament evazionist***: nu functioneaza la sediul social declarat, se sustrag de la efectuarea inspectiei fiscale ori nu depun nicio declaratie prevazuta de lege pe parcursul unui semestru calendaristic;
- declararea ca inactivi a contribuabililor se face pe baza unei proceduri aprobata oficial;
- lista contribuabililor declarati inactivi **este publica fiind afisata** pe pagina de internet a ANAF si care cuprinde toate elementele necesare identificarii contribuabililor inactivi, data declararii ca inactivi, inclusiv data publicarii lor in registrul public;

- ceilalti contribuabili **pot consulta cu usurinta acest registru public**, astfel ca, printr-o simpla verificare pe internet a starii fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecintele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarati inactivi.

Ca atare, instituirea masurii de publicare pe site-ul ANAF a listei contribuabililor declarati inactivi, care au un comportament evazionist si a sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere atat a cheltuielilor, cat si a TVA pentru achizitiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevazute de lege si urmaresc un scop legitim, constand in izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal** urmat de contribuabilii corecti.

Invocarea de catre contestatara a jurisprudentei CJUE nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme aceasta ignora faptul ca inexistenta unui cod valid de TVA nu este o situatie generata de o masura administrativa arbitrara, ci este consecinta faptului ca persoana impozabila fara cod a fost declarata contribuabil inactiv in urma constatarii comportamentului evazionist.

3. Referitor la faptul ca achizitiile de la furnizori au la baza documente justificative care respecta dispozitiile legale in vigoare :

Simpla detinere a facturilor de achizitie nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, cata vreme conform prevederilor art. 3 din OPANAF nr. 575/2006, de la data declarării ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, **acestea neproducand efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala conform carora "**interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege**", urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

3.3 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate de la furnizorii care nu au declarat aceste operațiuni sau care au identitate furata.

În fapt, societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată in perioada trimestrul IV 2009 - trimestrul IV 2012 în sumă de x lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste achizitii provin de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale, respectiv de la x; astfel ca, in temeiul dispozitiilor art. 11 alin 1 si art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de furnizorii mai sus enumerati.

De reținut este faptul ca organele de inspectie fiscala nu contesta realitatea achizițiilor efectuate, ci mai mult precizeaza în cuprinsul raportului de inspectie fiscala:

“Referitor la achizițiile înregistrate de societate în evidenta contabila pe baza de facturilor de marfa de la societati cu identitate furata, inactive sau declarate de Garda Financiara “fantoma”, mentionam faptul ca societatea a înregistrat intrarea de marfa prin NIR-uri si de asemenea a facut venituri din vanzarea marfii.” (pag 14/28 din RIF)

Mai mult, prin referatul cauzei si prin adresa nr. x înregistrata la DGRFPB sub nr. x, organele de inspectie fiscală au precizat că în urma inspectiei fiscale efectuate la SC x SRL nu au fost sesizate organele de urmărire penală, intrucat **“societatea nu a ascuns bunul ori sursa impozabila sau taxabila, conform art. 9 alin 1 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.”**

Față de constatările organelor de inspectie fiscală, societatea precizează că si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată aferentă achizițiilor conform prevederilor legale în vigoare și nu poate fi ținută răspunzătoare de faptele furnizorilor săi.

In drept, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

„Art. 145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, conform art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ:

“Art. 146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

coroborate cu cele ale pct. 46 alin. 2 lit. a) din H.G. Nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, (...), care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, [...]”.

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul

original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor .

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că:

Organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, intrucat:

- societatea a înregistrat și declarat achiziții de la societăți cu identitate furată, rezultând neconcordanțe între sumele declarate de societate și furnizori (sume ce nu s-au admis la deducere);

- în condițiile în care achizițiile au vizat numai **bunuri**, organele de control au menționat: *“pentru a dovedi ca **serviciile** achiziționate sunt utilizate într-adevăr în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci și să demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul propriilor operațiuni taxabile.”*

Intrucât constatările din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere atacată sunt incomplete și neclare, prin adresa nr. x, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice precizări suplimentare privind neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de x lei.

Se reține că prin adresa nr. x înregistrată la DGRFPB sub nr.x organele de inspecție fiscală nu au adus nicio motivație suplimentară, ci, mai mult au subliniat următoarele:

- *“**menționăm faptul ca societatea a înregistrat intrarea de marfa prin NIR-uri și de asemenea a făcut venituri din vânzarea marfii**”;*

- *“**societatea nu a ascuns bunul ori sursa impozabilă sau taxabilă, conform art. 9 alin 1 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**”*

Organul de soluționare a contestației reține că **organele de inspecție fiscală nu contestă realitatea achizițiilor efectuate**, motiv pentru care **nu au sesizat organele de cercetare penală**.

Cu toate acestea, concluzia organului de control a fost că nu sunt îndeplinite toate condițiile legale privind exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA din facturile emise de x fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factură în parte care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, în condițiile în care, așa cum reiese din precizările organelor de inspecție fiscală, **societatea contestată a prezentat documente prin care se justifică intrarea bunurilor în gestiune**, respectiv factura, note de recepție, etc, și **a realizat venituri din vânzarea marfii**, fără însă a fi verificat stocul scriptic și factic, dacă există neconcordanțe.

Totodată, faptul că societățile care au emis facturile nu au depus declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere, atâta vreme cât **organele de inspecție fiscală nu au**

constatări cu privire la fictivitatea operațiunilor și au precizat că nu au sesizat organele de urmărire penală privind realitatea tranzacțiilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au analizat:

- dacă tranzacțiile comerciale consemnate în documentele justificative, în raport cu destinația dată produselor aprovizionate, respectiv întocmirea corespunzătoare și cronologică a documentelor care atestă intrarea produselor în gestiunea cumpărătorului și evidențierea modului de utilizare ulterioară a acestora, fie prin comercializarea ulterioară către clienți, fie prin folosirea în interesul propriu al societății, fie se află în stocul de marfă existent;

- dacă societatea stia sau ar fi trebuit să știe ca achiziționează bunuri de la societăți cu identitate furată.

Relevantă în speță este și jurisprudența comunitară, respectiv cauzele reunite C80/11 și C142/11 care au ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate, în temeiul art.267 TFUE, de Baranya Megyei Bíróság și de Jász Nagykun Szolnok Megyei Bíróság (ambii din Ungaria).

Astfel, pe fond, cauzele reunite supuse dezbaterii vizează practica autorităților fiscale naționale legate de refuzul acordării dreptului de deducere a taxei în cazul unui contribuabil, legat în mod corelativ de un comportament nelegal al emitentului facturilor aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate și pentru care se solicita exercitarea acestui drept.

În acest sens, se reglementează în mod explicit sarcina probei și ce obligație are persoana impozabilă de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestor facturi, având în vedere următoarele articole din legislația comunitară:

*“1) **Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, **având în vedere elemente obiective**, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.***

*2) **Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că **persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite**, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar***

persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.”

Așadar, se reține că atât din punct de vedere al legislației române, cât și din punct de vedere al jurisprudenței europene, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 145 alin 2 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare fără să menționeze în ce sens nu au fost acestea respectate, în temeiul dispozițiilor art. 279 (3) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, urmează a se dispune desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

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

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

Drept pentru care, ASFP urmează să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale în vigoare, de susținerile societății și de cele reținute prin prezenta decizie.

3.4 Referitor la impozitul pe profit (impozit minim) în suma de x lei (anul 2009), impozit pe profit (impozit minim) în suma de x lei (perioada 01.01.2010 - 30.09.2010), accesorii aferente impozitului pe profit în suma de x, impozit pe veniturile microîntreprinderii în suma de x lei, accesorii aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în suma de x și TVA suplimentar de plată în suma totală de $x = TVA \text{ nedeductibilă} + x \text{ lei} = TVA \text{ colectată}$]:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate

pronunța pe fond asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, conform constatarilor din raportul de inspecție fiscală în baza cărora a fost emisă decizia de impunere atacată, s-au stabilit următoarele:

- impozit pe profit (impozit minim) în suma de x lei (anul 2009),
- impozit pe profit (impozit minim) în suma de x lei (perioada 01.01.2010 - 30.09.2010),
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de x,
- impozit pe veniturile microîntreprinderii în suma de x lei,
- accesorii aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în suma de x,
- TVA suplimentar de plată în suma totală de $x = \text{TVA nedeductibilă} + x \text{ lei} = \text{TVA colectată}$].

Prin contestația formulată **SC x SRL** nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capat de cerere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) și art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) **motivele de fapt și de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiază;
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«**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.»

Se reține că prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul 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 acestuia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge in parte ca nemotivată**, cu privire la acest capat de cerere.

3.5 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA in suma de x, in conditiile in care la pct. 3.3 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea actului atacat cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA, iar, potrivit Anexei 16 a raportului de inspectie fiscala, accesoriile au fost calculate cumulat la soldul ramas de achitat in perioada de raportare.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, AS5FP a stabilit in sarcina societatii accesorii aferente TVA in suma de x, pentru perioada 25.01.2012 - 07.03.2016.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Începând cu data de 03.06.2013, respectiv cu data de 01.07.2013, art. 120 și art. 120¹ s-au modificat după cum urmează:

“**Art. 120** (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

“**Art. 120¹** (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile dispozițiile art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

“**Art. 173.** - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“**Art. 174.** - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.”

“**Art. 176.** - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat

urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

În condițiile în care la pct. 3.3 al prezentei decizii s-a dispus desființarea actului atacat cu privire la debitul în suma de x lei reprezentând TVA, iar, potrivit Anexei 16 a raportului de inspectie fiscala, accesoriile au fost calculate cumulat la soldul ramas de achitat în perioada de raportare, urmeaza ca, în temeiul principiului de drept "accessorium sequitur principale", sa se dispuna desființarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la accesoriile aferente TVA în suma de x.

În speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

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

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

Drept pentru care, ASFP urmeaza sa efectueze un nou calcul al accesoriilor aferente TVA, tinand cont de prevederile legale în vigoare si de cele retinute prin prezenta decizie.

3.6 Referitor la cheltuielile nedeductibile aferente perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013, conform Anexei 8 a raportului de inspectie fiscala, în suma totala de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta cu privire la acest capat de cerere, în condițiile în care pentru perioada 01.01.2009 - 30.09.2010 societatea datoreaza impozit pe profit minim, pentru perioada 01.02.2013 - 31.12.2014 aceasta datoreaza impozit pe veniturile microintreprinderii, iar pentru cheltuielile nedeductibile aferente perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013, conform Anexei 8 a raportului de inspectie fiscala, în suma totala de x lei nu a fost emisa dispozitie de masuri privind diminuarea pierderii fiscale în vederea stabilirii pierderii fiscale de recuperat.

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala:

Pentru anul 2009:

1. - x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:
- x lei - servicii turism;

- x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale: x;

- x lei - achizitii de la x, societate inactiva din data de 11.06.2009.

3. -x lei - venituri suplimentare rezultate urmare faptului ca societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. x, prin nota contabila 473 = 7071 - x lei, fara document justificativ.

Societatea a inregistrat la data de 31.12.2009 o pierdere fiscala de x lei si o pierdere de recuperat in anii urmasori de x lei. Inspectia fiscala a stabilit un profit impozabil pentru anul de raportare in suma de x lei fata de pierderea declarata de societate in suma de x lei.

La data de 31.12.2008, conform bilantului contabil nr. x, venitul societatii este in suma de x lei, motiv pentru care se incadreaza in transa de venituri cu impozit minim anual de x lei (8 luni perioada mai - decembrie 2009), astfel ca au fost stabilite diferente de impozit pe profit minim in suma de x lei.

Pentru anul 2010:

Pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010:

1. - x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:

- x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x;

- x lei - achizitii de la x, societate inactiva din data de 11.06.2009;

- x lei - lipsa factura;

3. - x lei - venituri suplimentare rezultate urmare faptului ca societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. x, prin nota contabila 473 = 7072 - x lei, fara document justificativ.

Societatea a inregistrat la data de 30.09.2010 o pierdere fiscala de x lei si o pierdere de recuperat in anii urmasori de x lei. Inspectia fiscala a stabilit o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei fata de pierderea declarata de societate in suma de x lei.

La data de 31.12.2009, conform bilantului contabil, venitul societatii este in suma de x lei, motiv pentru care se incadreaza in transa de venituri cu impozit minim anual de x lei (9 luni perioada ianuarie - septembrie 2010), stabilindu-se diferente de impozit pe profit minim in suma de x lei

Pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, societatea a inregistrat:

- x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:

- x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x;

- x lei - achizitii de la x, societate inactiva din data de 11.06.2009.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate in suma de x lei cu suma de x lei, rezultand o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei.**

Pentru anul 2011, societatea a inregistrat:

2. - x lei - cheltuieli nedeductibile, din care:

- x lei factura emisa de x SRL (factura storno), inregistrata eronat de societate cu semnul "+";
- x lei x - achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x;
- x - achizitii de la x, societate inactiva din data de 22.08.2007, x, societate inactiva din data de 07.10.2010, x, societate inactiva din data de 30.05.2011;
- x lei - amenzi.

2. - x lei - venituri suplimentare rezultate urmare faptului ca societatea a inregistrat in evidenta contabila in luna decembrie 2011 nota contabila 473 = 7071 - x lei, fara document justificativ.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate in suma de x lei cu suma de x lei, rezultand o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei.**

Pentru anul 2012, societatea a inregistrat:

- x - cheltuieli nedeductibile reprezentand achizitii de la societati cu identitate furata si de la societati care nu depun declaratii fiscale - x.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate in suma de x lei cu suma de x lei, rezultand o pierdere pentru anul de raportare in suma de x lei.**

Pentru anul 2013 - perioada 01.01.2013 - 31.03.2013, societatea a inregistrat:

- x lei - cheltuieli nedeductibile aferente mobilierului lipsa sau deteriorate la mutare conform nota explicativa (2009, 2010).

Societatea a inregistrat la 31.01.2013 o pierdere fiscala de x lei si o pierdere de recuperat in anii urmasori in suma de x lei.

Organele de control au stabilit profitul pentru anul de raportare in suma de x lei fata de pierderea declarata in suma de x lei. Diferenta de x lei provine din cheltuieli nedeductibile stabilite conform controlului.

De asemenea, organele de control au stabilit ca societatea nu si-a recuperat pierderea din anul 2007 in 5 ani consecutivi, sold prescris, drept urmare nu mai poate recupera pierderea din anul 2007 in suma de x lei. Astfel ca, a fost diminuat soldul pierderii de preluat din perioada precedenta cu suma de x lei, precisa in anul 2013, soldul pierderii de preluat din perioada precedenta conform controlului fiind in suma de x.

Prin urmare, organele de control au procedat la **diminuarea pierderii declarate de societate de recuperat din anii anteriori in suma de x lei cu suma de x lei x, rezultand o pierdere in suma de x lei.**

Intrucat la dosarul cauzei nu exista anexata in copie dispozitia de masuri privind diminuarea pierderii fiscale pentru perioada supusa inspectiei fiscale, organul de solutionare al contestatiei a solicitat prin adresa nr x Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice sa precizeze daca in cauza a fost emis acest act administrativ fiscal.

Conform precizarilor din adresa nr. x, transmisa prin posta electronica, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, organele de control din cadrul AS5FP au subliniat

faptul ca nu a fost emisa dispozitie de masuri privind diminuarea pierderii fiscale pe perioada supusa inspectiei fiscale.

In drept, conform dispozitiilor art. 269 alin 2, art. 272 alin 1 si 2 si 352 alin 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art. 269 (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

“Art. 272. - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 5 milioane lei;

b) **măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 5 milioane lei** și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5).”

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

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) **Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.**”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunța asupra acestui capat de cerere privind diminuarea pierderii fiscale, intrucat organele de inspectie fiscala nu au emis un act administrativ fiscal, potrivit dispozitiilor art. 41 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art. 41 În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

coroborate cu prevederile art. 2 din OPANAF nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală":

“Art. 2. - În baza art. 83 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, competența de a emite formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" revine organelor de inspectie fiscală care au efectuat inspectia fiscală.”

“ 1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală" reprezintă **actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.** Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

“**Art. 26** (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

(2) Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se recuperează de către contribuabilii nou-înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare. Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se recuperează de acești contribuabili și de cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă. (în vigoare de la 1 octombrie 2012)

(3) În cazul persoanelor juridice străine, prevederile alin. (1) se aplică luându-se în considerare numai veniturile și cheltuielile atribuibile sediului permanent în România.

(4) Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe venit și care anterior au realizat pierdere fiscală întră sub incidența prevederilor alin. (1), respectiv alin. (5), de la data la care au revenit la sistemul de impozitare reglementat de prezentul titlu. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între data înregistrării pierderii fiscale și limita celor 5 ani, respectiv 7 ani, după caz.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate, cu privire la diminuarea pierderii aferente perioadei 01.01.2009 - 31.03.2013, organele de inspecție fiscală urmează să emită un act administrativ fiscal, respectiv Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, conform formularului aprobat prin OPANAF nr. 1939/2004, iar după emiterea și comunicarea acesteia, societatea poate formula contestație, în temeiul titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Drept pentru care, contestația formulată de societatea cu privire la cheltuielile nedeductibile aferente perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013, conform Anexei 8 a raportului de inspecție fiscală, în suma totală de x lei, urmează să se respingă ca prematur formulată.

3.7. Referitor la solicitarea privind suspendarea executării obligației de plată în suma de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul DGRFPB se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în

conditiile in care cererea de suspendare a executarii actelor administrative fiscale nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, **SC x SRL** a solicitat si suspendarea executarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la obligatia de plata in suma de x lei.

In drept, prevederile art. 235 si art. 278 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

“Art. 235. - Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție

(1) În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.”

“Art. 278. - Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) **Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.**

(2) **Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004,** cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune (...).

(3) În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală.

(4) Prin excepție de la prevederile art. 173, în cazul în care instanța judecătorească de contencios administrativ admite cererea contribuabilului/plătitorului de suspendare a executării actului administrativ fiscal potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu se datorează penalități de întârziere pe perioada suspendării. În cazul creanțelor administrate de organul fiscal local, pe perioada suspendării se datorează majorări de întârziere de 0,5% pe lună sau fracțiuni de lună, reprezentând echivalentul prejudiciului.

(5) Suspendarea executării actului administrativ fiscal dispusă potrivit art. 14 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, încetează de drept și fără nicio formalitate dacă acțiunea în anularea actului administrativ fiscal nu a fost introdusă în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației. “

In speță sunt incidente și prevederile art. 7 si art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

„**Art. 7.** - (1) Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice

emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.” (...)

„Art. 14. - (1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate. (...)

(4) Hotărârea prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 5 zile de la comunicare. Recursul nu este suspensiv de executare. ”

În speta devin incidente prevederile art. 272 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 272. - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare** se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarul este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 5 milioane lei. (...).”

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că solicitarea contestatarului de suspendare a executării deciziei de impunere cu privire la obligația de plată în suma de x lei intra fie sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, fie sub incidența dispozițiilor art. 235 din Codul de procedura fiscală, motiv pentru care Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul DGRFPB nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

Prin urmare, cu privire la acest capăt de cerere, se va constata necompetența materială a Serviciului soluționare contestații 2 din cadrul DGRFPB.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 3 din OPANAF nr. 575/2006, art. 125¹ pct. 18, art. 127 alin. 1, art. 145, art. 146, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 44 din HG nr. 44/2004 art. 2 din OPANAF nr. 1939/2004, art. 41, art. 78 alin 5, art. 78¹, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, art. 7 și art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, art. 173, art. 174, art. 176, art. 235, art. 269, art. 272, art. 278, art. 279, art. 280, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 2.5, pct. 11.4 și pct. 11.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

2. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei;
- accesoriile aferente TVA in suma de x.

3. Respinge in parte ca prematur formulata contestatia formulata de **SC x SRL**, cu privire la cheltuielile nedeductibile aferente perioadei 01.01.2009 - 31.01.2013, conform Anexei 8 a raportului de inspectie fiscala, in suma totala de x lei.

4. Respinge in parte ca nemotivata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la:

- x lei - impozitul pe profit (impozit minim);
- x = accesorii aferente impozitului pe profit (impozit minim);
- x lei - impozit pe veniturile microintreprinderii;
- x - accesorii aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;
- x lei - TVA suplimentar de plata.

5. Constata incompetenta materiala a Serviciului solutionare contestatii 2 din cadrul DGRFPB, cu privire la solicitarea privind suspendarea executarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, pentru obligatia de plata in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.