

DECIZIA nr. 15 din 18.01.2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul în Bucuresti, înregistrată la
D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector B a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. și precizată prin adresa înregistrată sub nr. îl constituie următoarele acte administrative fiscale comunicate sub semnătură și ștampilă în data de ...:

√ decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. dimpx/aa.dd.II, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rifx/aa.dd.II prin s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de **OF lei**, din care:

- D1 lei impozit pe profit;
- M1 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- P1 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- D2 lei TVA;
- M2 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- P2 lei penalități de întârziere aferente TVA;

√ dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dmspf/aa.dd.II prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale la 31.12.2009 cu suma de **PF lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector B a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala la ABC SRL pentru TVA și impozit pe profit urmare reverificării dispuse de ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin decizia nr. dsc/xx.vv.kk prin care a fost soluționată contestația societății împotriva deciziei de impunere nr. dimpvi/zz.vv.nn.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rifx/aa.dd.II, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.

dimpx/aa.dd.II, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de OF lei pentru impozit pe profit, TVA și accesorii aferente pentru perioada 01.01.2005-31.10.2007. Totodată, pierderea fiscală de recuperat pentru perioada următoare declarată de societate la 31.12.2009 a fost diminuată cu suma PF lei, de la PFx lei la PFy lei prin dispoziția de măsuri nr. dmspf/aa.dd.II urmare diminuării pierderii fiscale și stabilirii de profit impozabil pentru perioada 01.01.2005-31.10.2007.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. dimpx/aa.dd.II și a dispoziției de măsuri nr. dmspf/aa.dd.II susținând următoarele:

Societatea a depus cu nr. adrs1/rr.vv.kk la inspecția fiscală din cadrul ANAF Sector B centralizatorul de combustibil și bonurile de carburanți pentru perioada ianuarie 2006 – octombrie 2007 și faptul că aceste documente au fost pierdute sau rătăcite nu este imputabil societății. Concluziile raportului de inspecție fiscală vin în contradicție cu decizia nr. J1 emisă de organul fiscal la data de 23.06.2015 și cu adresele nr. J2/17.06.2015 și nr. J3/25.06.2015 din care reiese faptul că societatea nu mai are obligații fiscale întrucât creanța stabilită anterior nu mai există.

Inspecția fiscală a stabilit nelegal penalități de întârziere până în anul 2015, deși perioada verificată era 2005-2010, iar inspecția fiscală a fost suspendată din 05.02.2013 și reluată abia la 15.06.2015.

Inspecția fiscală a nesocotit și dispozițiile art. 91 din Codul de procedură fiscală care vizează prescripția obligațiilor fiscale în termen de 5 ani, astfel că multe din obligațiile fiscale stabilite s-au prescris, precum și dispozițiile sentinței civile nr. SC1/gg.uu.II pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. dca/x/rr care impuneau modificarea bazei de calcul a accesoriilor, deși societatea a solicitat și o expertiză contabilă, probă care a fost, de asemenea, înlăturată.

Prin adresa înregistrată sub nr. ABC SRL arată că sumele intrate în termenul de prescriere sunt sumele care nu puteau fi trecute în sarcina sa având în vedere scurgerea unui termen de 5 ani de la data când ele ar fi putut fi contestate ca debite în dauna societății și a solicitat efectuarea expertizei fiscale care a fost refuzată, iar înscrisurile de care înțelege să se folosească sunt cele anexate contestației: borderou cu centralizatoare de combustibil și bonuri aferente depus sub nr.adrs1/rr.vv.kk, decizia de ridicare a măsurilor asigurătorii nr. J1/23.06.2015, comunicarea suspendării inspecției fiscale nr. C1 și comunicarea reluării inspecției fiscale nr. C2.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

3.1. Referitor la excepția de fond privind prescripția

Cauza supusa solutionarii este dacã era prescristã perioada supusã inspecției fiscale realizate pentru punerea în aplicare a deciziei de soluționare a contestației societății împotriva deciziei de impunere emise în urma unei inspecții fiscale anterioare prin care s-a dispus desființarea în parte a acestei decizii și refacerea inspecției pentru același obligații și aceeași perioadă.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. rifx/aa.dd.II societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale urmare reverificării dispuse de ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin pct. 1 al deciziei nr. dsc/xx.vv.kk de soluționare a contestației societății, prin care a fost desființată decizia de impunere nr. dimpvi/zz.vv.nn pentru TVA și impozitul pe profit aferente perioadei 01.01.2005-31.12.2009 și s-a dispus reverificarea societății pentru aceleași impozite și aceeași perioadă.

Inspecția fiscală a început la data de 13.11.2012, a fost suspendată în perioada 05.02.2013-15.06.2015 la solicitarea societății înregistrată sub nr. 122202/19.11.2012 și a fost finalizată în data de 10.07.2015.

În urma inspecției fiscale au fost stabilite următoarele debite:

- impozit pe profit în sumă de D1 lei, din care D1x lei pentru anul fiscal 2006 și D1y lei pentru anul fiscal 2007;
- TVA în sumă de D2 lei, din care D2x lei pentru perioada martie-decembrie 2006 și D2y lei pentru perioada ianuarie – octombrie 2007;
- AT lei accesorii aferente impozitului pe profit și TVA.

Pentru anii 2005, 2008 și 2009 nu au fost stabilite diferențe de baze impozabile și de obligații fiscale suplimentare. Deoarece pentru anii 2006-2007 s-a stabilit o diferență suplimentară de bază impozabilă la impozitul pe profit, pierderea fiscală de reportat la 31 decembrie 2009 a fost diminuată de la suma de PFx lei la suma de PFy prin dispoziția de măsuri nr. dmspf/aa.dd.II.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că împotriva deciziei nr. dsc/xx.vv.kk societatea ABC SRL a formulat acțiune în contencios administrativ ce a făcut obiectul dosarului nr. dca/x/rr înregistrat pe rolul Curții de Apel București.

Prin sentința civilă nr. SC1/gg.uu.II Curtea de Apel București a admis numai în parte acțiunea societății pentru pct. 2 al deciziei nr. dsc/xx.vv.kk, respingând acțiunea pentru pct. 1 al deciziei nr. dsc/xx.vv.kk.

Din considerentele sentinței civile rezultă că instanța de contencios administrativ a respins excepția lipsei de interes pentru pct. 1 al deciziei nr. dsc/xx.vv.kk invocată de autoritățile fiscale și a constatat că societatea reclamantă are interesul de a supune contestației judiciare soluția de respingere a excepției prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, inclusiv a celor menționate la pct. 1 al deciziei întrucât prin acest capăt din decizia nr. dsc/xx.vv.kk nu s-a constatat că obligațiile fiscale nu sunt datorate, ci s-a dat posibilitatea organelor fiscale de a analiza probele suplimentare prin efectuarea unei noi verificări.

În privința prescripției, instanța de contencios administrativ a reținut că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2005 termenul de prescripție nu era împlinit

(spre exemplu, pentru impozitul pe profit aferent trim. I 2005 cu termen de declarare 25 aprilie 2005 și pentru TVA aferentă lunii ianuarie 2005 cu termen de declarare 25 a lunii următoare, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2006), astfel că la data încheierii inspecției fiscale în data de 24.01.2011 începută la data de 15.11.2010 termenul de prescripție nu era împlinit și după întreruperea termenului de prescripție la data de 24.01.2011 începe să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani înăuntrul căruia organele de organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească în sarcina societății obligații fiscale.

Recursurile declarate de ANAF și de Administrația Sector B a Finanțelor Publice au fost respinse prin decizia nr. DW pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în data de vv.bb.hh.

Prin contestația formulată ABC SRL invocă prescripția obligațiilor fiscale în raport de dispozițiile art. 91 din Codul de procedură fiscală pentru multe din obligațiile fiscale, fără să le precizeze anume prin adresa nr. ..., deși acest lucru i-a fost solicitat în mod expres de organul de soluționare prin adresa nr.

În drept, potrivit art. 21, art. 22, art. 23, art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:**

a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat**, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), **denumite creanțe fiscale principale;**

b) **dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere**, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

”Art. 92. - (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Referitor la impozitul pe profit conform art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

”Art. 34. - (1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel”.

”Art. 35. - (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor”.

Cu privire la TVA se rețin și prevederile art. 134, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 134. - (2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata** de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

”Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică”.

”Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un **decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

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

Se reține că în același sens s-a pronunțat și Curtea de Apel București în considerentele sentinței civile nr. SC1/gg.uu.11 prin care a constatat că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2005 termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2006 și nu era împlinit la data începerii inspecției fiscale inițiale din 15.11.2010, fiind suspendat până la data finalizării inspecției fiscale din 24.01.2011. După întreruperea termenului de prescripție la data de 24.01.2011, începe să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani înăuntrul căruia organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească în sarcina societății obligații fiscale.

În acord cu cele reținute de instanța de contencios administrativ în considerentele hotărârii pronunțate și ținând cont că reverificarea începută la data de 13.11.2012 s-a finalizat în data de 10.07.2015 urmare amânării la solicitarea contestatoarei însăși, perioadă în care cursul prescripției a fost suspendat, iar pentru anul fiscal 2005 nu au fost stabilite diferențe de baze impozabile și de obligații fiscale aferente rezultă că susținerea contestatoarei privind prescripția nu poate fi reținută. Totodată, se mai reține că reverificarea efectuată de organele de inspecție fiscală și materializată în actele administrative fiscale ce fac obiectul

contestației analizate a fost dispusă în urma contestației societății, iar pe timpul inspecției fiscale de reverificare societatea însăși a solicitat suspendarea inspecției.

De altfel, prin contestația formulată societatea doar invocă dispozițiile art. 91 din Codul de procedură fiscală și susține, în mod generic, că "multe din obligațiile stabilite în sarcina noastră s-au prescris", **fără să precizeze care anume obligații fiscale le consideră prescrise**, deși acest lucru i-a fost solicitat în mod expres de organul de soluționare prin adresa nr. și **fără să precizeze elementele de fapt în baza cărora susține împlinirea cursului prescripției**, astfel că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatoarei în privința argumentelor de fapt și de drept pe baza cărora înțelege să invoce prescripția în raport de dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. c) și art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

În consecință, contestația societății privind excepția prescripției urmează a fi respinsă.

3.2. Referitor la obligațiile fiscale principale stabilite în sumă de D1+D2 lei și la măsura de diminuare a pierderii fiscale în sumă de PF lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează debitele principale stabilite prin decizia de impunere și este obligată să aplice măsura de diminuare a pierderii fiscale conform dispoziției de măsură, în condițiile în care prin contestația formulată nu aduce argumente și dovezi de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. rifx/aa.dd.II reiese că organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) pentru impozitul pe profit:

Anul 2005:

- pierdere fiscală declarată: F1 lei;
- nu au fost stabilite diferențe;

Anul 2006:

- pierdere fiscală declarată an curent: F2 lei
- pierdere fiscală declarată din anul precedent: F1 lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal: N1 lei, din care pentru suma de N1x lei nu există bonuri fiscale, deși ele apar înregistrate în centralizatoarele depuse de societate și pentru suma de N1y lei bonurile fiscale au fost emise pe numele altor societăți;

- profit impozabil stabilit în urma inspecției: F3 lei;

- impozit pe profit aferent 16%: D1x lei;

Anul 2007:

- pierdere fiscală declarată an curent: F4 lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal: N2 lei, din care pentru suma de N2x lei nu există bonuri fiscale, deși ele apar înregistrate în centralizatoarele depuse de

societate și pentru suma de N2y lei bonurile fiscale au fost emise pe numele altor societăți;

- profit impozabil stabilit în urma inspecției: F5 lei;

- impozit pe profit aferent 16%: D1y lei;

Anul 2008:

- pierdere fiscală declarată an curent: F6;

- nu au fost stabilite diferențe;

An 2009:

- profit impozabil declarat an curent: F7 lei;

- nu au fost stabilite diferențe;

- pierdere fiscală declarată de recuperat din exercițiile precedente: PFz lei (=F1 lei +F2 lei + F4 lei + F6 lei)

- pierdere fiscală declarată de recuperat pentru exercițiile următoare: PFx lei (= PFz lei – F7 lei);

- pierdere fiscală de recuperat pentru exercițiile următoare conform inspecției fiscale: PFy lei (=F6 lei – F7 lei);

b) pentru TVA:

- anul 2006 (martie-decembrie): TVA nedeductibilă D2x lei, din care D2x1 lei pentru nu există bonuri fiscale, deși ele apar înregistrate în centralizatoarele depuse de societate și D2x2 lei pentru bonurile fiscale au fost emise pe numele altor societăți;

- anul 2007 (ianuarie-octombrie): TVA nedeductibilă D2y lei, din care D2y1 lei pentru nu există bonuri fiscale, deși ele apar înregistrate în centralizatoarele depuse de societate și D2y2 lei pentru bonurile fiscale au fost emise pe numele altor societăți;

- pentru restul perioadei (2005, ianuarie-februarie 2006, noiembrie-decembrie 2007, 2008, 2009 și ianuarie – septembrie 2010) nu au fost stabilite diferențe.

În baza acestor constatări organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nr. dimpx/aa.dd.II prin care au fost stabilite în sarcina contestatoarei ABC SRL diferențe de obligații fiscale principale reprezentând impozit pe profit în sumă de D1 lei (=D1x lei + D1y lei) și TVA în sumă de D2 lei (=D2x lei + D2y lei) , precum și dispoziția de măsuri nr. dmspf/aa.dd.II prin care a fost diminuată pierderea fiscală de recuperat la 31.12.2009 de la PFx lei la PFy lei.

Prin contestația formulată ABC SRL susține doar că a depus în data de 21.03.2011 la inspecția fiscală din cadrul ANAF Sector B centralizatorul de combustibil și bonurile de carburanți aferente perioadei ianuarie 2006 – octombrie 2007, iar faptul că documentele au fost pierdute sau rătăcite nu îi este imputabil, că debitele stabilite vin în contradicție cu documentele emise în 2015 de organele fiscale prin care se comunică lipsa obligațiilor fiscale și că i-a fost refuzată proba cu expertiza contabilă/fiscală solicitată.

În drept, potrivit art. 21 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 21. - (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”.

”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, **să dețină o factură** care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Referitor la bonurile fiscale, pct. 46 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

”46. (2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului”.

În privința documentelor justificative utilizate în timpul inspecției fiscale, se rețin prevederile:

”Art. 49. - (1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) **Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

[...]

c) folosirea înscrisurilor;”.

”Art. 56. - (1) **În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.** În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

(5) **În cazul în care pentru stabilirea stării de fapt fiscale contribuabilul pune la dispoziția organului fiscal înscrisuri sau alte documente, în original, acestea se înapoiază contribuabilului, păstrându-se în copie, conform cu originalul, numai înscrisuri relevante din punct de vedere fiscal.** Conformitatea cu originalul a copiilor se efectuează de către contribuabil prin înscrierea mențiunii «conform cu originalul» și prin semnătura acestuia”.

”Art. 106. - (1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de

desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că prin decizia de impunere inițială nr. dimpvi/zz.vv.nn organele de inspecție au stabilit în sarcina ABC SRL diferențe suplimentare de impozit pe profit (Dxi lei debit) și TVA (Dyi lei debit) pe motiv că societatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilii și TVA deductibilă aferentă pentru care nu a pus la dispoziția organelor fiscale bonurile fiscale în perioada ianuarie 2005-octombrie 2007.

Împotriva acestei decizii societatea ABC SRL a formulat contestație, iar la solicitarea organului de soluționare a contestației a depus la Administrația Finanțelor Publice a sectorului 6 *adresa nr. adrs1/rr.vv.kk ce conține un tabel cu perioada (fiecare lună din intervalul ianuarie 2005 – octombrie 2007) și **documente (menționate sub forma "centralizatoare combustibil + bonuri aferente")***, iar din adresa organelor de inspecție fiscală nr..... reiese că **societatea a pus la dispoziție documentele în patru cutii.**

În urma soluționării contestației societății, prin decizia nr. dsc/xx.vv.kk Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF a decis desființarea deciziei de impunere nr. dimpvi/zz.vv.nn și efectuarea reverificării situației fiscale a societății, pe baza analizării de către organele de inspecție fiscală a documentelor prezentate de contestatoare și, în funcție de cele constatate la reanalizare, să stabilească dacă societatea datorează impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestora.

La reverificare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru perioada ianuarie 2005 – februarie 2006 societatea a depus toate bonurile fiscale înscrise în centralizatoarele zilnice prezentate;
- pentru lunile martie 2006 și aprilie 2006 nu există centralizatoare de combustibil și nici bonurile fiscale aferente;
- pentru perioada mai 2006 – octombrie 2007 **fie societatea nu a depus toate bonurile fiscale înscrise în centralizatoarele zilnice prezentate, fie o parte din bonurile depuse nu aparțin societății, fiind emise pe numele altor societăți de taximetrie (PR1, PR2, PR3).**

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că a depus documentele cu adresa nr. adrs1/rr.vv.kk și nu-i poate fi imputabilă lipsa acestora atâta timp cât a făcut dovada predării lor, afirmând "depunem în susținerea contestației înscrisuri". La solicitarea organului de soluționare cu adresa nr. de a individualiza înscrisurile depuse în susținere (nume/titlu înscris și paginația aferentă), în adresa de răspuns înregistrată sub nr. societatea menționează 4 înscrisuri, între care borderoul cu centralizatoare de combustibil și bonuri aferente depus sub nr.adrs1/rr.vv.kk, fără indicarea numărului de pagini.

Referitor la acest document/înscris invocat în susținerea contestației se reține că acesta reprezintă o adresă emisă de societate și înregistrată la registratura organului fiscal teritorial sub nr. adrs1/rr.vv.kk (și nu adrs1/rr.vv.kk, așa

cum indică societatea), care conține *un tabel cu perioada (fiecare lună din intervalul ianuarie 2005 – octombrie 2007) și documente (menționate sub forma "centralizatoare combustibil + bonuri aferente")*, dar fără să indice numărul de pagini al documentației depuse și nici să facă referire la vreun opis anexat adresei, care să conțină paginația documentelor depuse.

În raport de cele anterior prezentate nu poate fi reținută susținerea societății contestatoare privind "predarea" în integralitate a documentelor justificative pentru perioada ianuarie 2005-octombrie 2007, în condițiile în care în adresa nr. adrs1/rr.vv.kk prin care a transmis documentele justificative – bonuri fiscale – **nu menționează opisul documentelor prezentate, numărul total de pagini al documentelor prezentate, modalitatea de prezentare etc. dată fiind perioada mare de timp și volumul mare de documente. Simpla mențiune "centralizatoare combustibil + bonuri aferente" din adresa respectivă nu poate fi considerată drept probă a faptului că a predat în totalitate centralizatoarele zilnice lunare și bonurile fiscale aferente**, așa cum susține societatea prin contestația formulată, având în vedere că, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedura civilă care prevede că "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]". În acest sens, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare "**Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază**".

Cum societatea este cea care susține că a predat în totalitate documentele aferente perioadei ianuarie 2005-octombrie 2007 referitoare la achizițiile de combustibili, rezultă că sarcina de a proba o asemenea susținere îi revine în totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societății, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac. Or, contestația nu a dovedit că a depus, împreună cu adresa nr. adrs1/rr.vv.kk, un anumit număr de bonuri fiscale, regăsite în opisuri corespunzătoare cu paginația aferentă, astfel încât lipsa acestora cu prilejul reverificării să poate fi imputată organelor fiscale. De altfel, nici la solicitarea organului de soluționare a contestației, în adresa de răspuns nr. societatea nu a indicat paginația înscrisurilor invocate în susținerea contestației.

Totodată, se mai reține și faptul că o parte din obligațiile fiscale principale contestate a fost stabilită urmare faptului că o parte din bonurile fiscale prezentate erau emise pe numele altor societăți, aspect asupra căruia societatea contestatoare nu aduce niciun argument.

În privința faptului că debitele stabilite vin în contradicție cu documentele emise în 2015 de organele fiscale prin care se comunică lipsa obligațiilor fiscale (decizia de redicare a măsurilor asiguratorii, adrese ale serviciului colectare-executare silită) se reține că acestea sunt anterioare datei de2015

când a fost emisă decizia de impunere nr. dimpx/aa.dd.II pe baza rezultatelor inspecției fiscale realizate în vederea efectuării reverificării dispuse de organul central de soluționare a contestațiilor și reflectă situația societății la momentul emiterii acestor documente, respectiv faptul că debitele inițiale privind impozitul pe profit și TVA nu mai erau datorate urmare desființării deciziei de impunere inițiale și dispunerii reverificării prin decizia nr. dsc/xx.vv.kk.

Referitor la solicitarea efectuării unei expertize contabile (ori fiscale, societatea nefiind consecventă în susțineri) care a fost refuzată de organele de inspecție fiscală, se reține că potrivit art. 49 și art. 55 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 49. - (2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

[...]

b) solicitarea de expertize; [...]”.

”Art. 55. - (1) **Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize.** Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului numele expertului.

(2) Contribuabilul poate să numească un expert pe cheltuiala proprie”.

Din dispozițiile legale antecitate rezultă că efectuarea unei expertize – contabile, fiscale, tehnice, de altă natură – **este un drept al organului fiscal și nu o obligație, care se exercită numai la aprecierea organului fiscal**, respectiv numai atunci când se consideră necesar, ceea ce nu este cazul în speță întrucât verificarea bazelor de impunere și a documentelor justificative în baza cărora s-au constituit aceste baze face parte din atribuțiile organelor de inspecție fiscală.

În schimb, contestatoarea avea posibilitatea să apeleze la un expert contabil ori la un expert fiscal, neavând nevoie de ”aprobarea” organelor fiscale a unei solicitări în acest sens și să aducă în susținerea contestației raportul de expertiză contabilă/fiscală extrajudiciară invocat, însă o astfel de probă nu a fost depusă în susținere.

În consecință, contestația ABC SRL se va respinge și pentru acest capăt de cerere.

3.3. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de AT lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente debitelor stabilite în urma reverificării dispuse de organul de soluționare a contestațiilor și calculate până la data de 31 iulie 2015, în condițiile în care reverificarea trebuia să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia prin care s-a soluționat contestația inițială, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

În fapt, pentru debitele stabilite în urma inspecției fiscale în sarcina ABC SRL organele de inspecție fiscală au stabilit și accesorii aferente în sumă de AT lei, din care:

- AT1 lei accesorii calculate pentru impozitul pe profit în perioada 25.04.2006-31.07.2015 (M1 lei majorări/dobânzi de întârziere și P1 lei penalități de întârziere);
- AT2 lei accesorii calculate pentru TVA în perioada 25.04.2006-31.07.2015 (M2 lei majorări/dobânzi de întârziere și P2 lei penalități de întârziere).

În drept, conform art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

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

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Ulterior, începând cu data de 1 iulie 2010 majorările de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlocuiește obligația de plată a dobânzilor".

Nivelul dobânzii de întârziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora ABC SRL datorează diferențele suplimentare de impozit pe profit și TVA stabilite în urma inspecției fiscale, rezulta că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Prin contestația formulată societatea reclamă faptul că, în urma reverificării, accesoriile i-au fost calculate până în anul 2015, iar în adresa nr., înregistrată sub nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector B a Finanțelor Publice recunosc că au calculat eronat majorările/dobânzile de întârziere până la data de 31.07.2015 și nu până la data de 25.01.2011, când era data limită până la care au fost calculate accesoriile prin inspecția fiscală inițială, așa cum prevăd dispozițiile art. 216 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora, în urma desființării unui act administrativ fiscal în procedura administrativă de soluționare a contestației, "**noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare**", care se coroborează cu cele ale pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 conform cărora "verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, **inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**".

Astfel, în cazul reverificării, în situațiile în care se stabilesc obligații fiscale principale, accesoriile aferente se calculează pentru aceeași perioadă avută în vedere la emiterea deciziei de impunere ce a făcut obiectul contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare prin decizia Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF nr. dsc/xx.vv.kk, respectiv pentru perioada 25.04.2005-25.01.2011 menționată în decizia de impunere inițială nr. dîmpvi/zz.vv.nn ce a fost desființată în privința impozitului pe profit și a TVA, urmând ca până la achitarea obligațiilor fiscale principale stabilite accesoriile să fie calculate de organele fiscale de administrare pe baza evidenței pe plătitor.

Din adresa organelor de inspecție fiscală nr. ... și din anexa nr. 1 la adresă reiese că pentru obligațiile fiscale principale stabilite în sarcina ABC SRL reprezentând impozit pe profit în sumă de D1 lei și TVA în sumă de D2 lei societatea datorează până la data de 25.01.2011 accesorii în sumă de M3+P1 lei pentru impozitul pe profit (din care, M3 lei majorări/dobânzi de întârziere și P1 lei penalități

de întârziere) și M4+P2 lei pentru TVA (din care, M4 lei majorări/dobânzi de întârziere și P2 lei penalități de întârziere).

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit cu depășirea limitelor investirii majorări/dobânzi de întârziere în sumă de M5 lei pentru impozitul pe profit și în sumă de M6 lei pentru TVA, motiv pentru care decizia de impunere nr. dimpx/aa.dd.II urmează a fi anulată, în parte, pentru M5 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit și M6 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora "În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat" și ale pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 conform cărora "11.4. Prin decizie, se poate anula parțial/total actul administrativ fiscal. Anularea parțială/totală se dispune în situația în care pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță sau dacă *organele de inspecție fiscală, ca urmare a desființării, au depășit limitele investirii*", contestația societății urmând a fi respinsă pentru restul accesoriilor stabilite în urma reverificării.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f), art. 34 alin. (1), art. 35 alin. (1), art. 134, art. 146 alin. (1) lit. a), art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 46 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 21, art. 22, art. 23, art. 49, art. 56, art. 91, art. 92, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1) lit. c) și d), art. 213 alin. (1) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

DECIDE

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva actelor administrative fiscale emise de către Administrația Sector B a Finanșelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. rifx/aa.dd.II:

√ decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dimpx/aa.dd.II pentru obligații fiscale de **OFx lei** reprezentând:

- D1 lei impozit pe profit;
- M3 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- P1 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- D2 lei TVA;
- M4 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- P2 lei penalități de întârziere aferente TVA;

√ dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dmspf/aa.dd.II prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale la 31.12.2009 cu suma de **PF lei**.

2. Anulează, în parte, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dimpx/aa.dd.II pentru obligații fiscale de **OFy lei** reprezentând:

- M5 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- M6 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 1 din decizie poate fi contestat în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel Bucuresti.