

**DECIZIE nr. 907/12.08.2021**

privind soluționarea contestației formulate de

**societatea X SRL,**

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR DGR ... /28.06.2018 și nr.TM\_DGR ... /17.10.2018, ulterior fiind reînregistrată sub nr. TMR\_DGR ... /07.07.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Serviciul Juridic al D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. TMR\_DGR ... /ad/14.07.2021, prin care s-a transmis D.G.R.F.P. Timișoara, Sentința civilă nr. .... /12.01.2021 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr. ... /30/2020, definitivă, prin pronunțarea Deciziei civile nr. ... /28.06.2021 a Curții de Apel Timișoara, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de

**Societatea X SRL,**

**CUI ... , înregistrată la ORC de pe lângă Tribunalul Timiș sub nr. J35/... /2001  
cu sediul în sat ... , comuna ... , str. ... , nr....., ...., jud.Timiș**

**având sediul procesual ales la Cabinet Individual de Avocat "... .. - ... "**

**cu sediul secundar în Timișoara, ... , nr....., ap....., cam....., jud. Timiș**

suspendată în baza Deciziei nr. 2263/07.02.2019 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în temeiul dispozițiilor art. ... alin. (2) lit. a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.4 din OPANAF nr. 3741/2015.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F\_TM ... /26.04.2018, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr nr. 9B, 300081,  
Timișoara

Tel.: +40(256) 29 27 35

Fax: +40(256) 49 93 32

<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

[www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara](http://www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara)

2. Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F\_TM ... /26.04.2018.

3. Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozit pe veniturile din salarii,
- ..... leu - penalități de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii,
- ..... lei - dobânzi aferente impozit pe profit,
- ..... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit,

- ... lei - dobânzi aferente impozit pe dividende,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe dividende,
- ... lei - dobânzi aferente impozit pe venitul microintreprinderilor,
- .... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe venitul microintreprinderilor,
- ...lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .... lei - dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .... lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .... lei - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .... lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- ... lei - dobânzi aferente contribuție asiguratorie pentru muncă,
- .... leu - penalități de întârziere aferente contribuție asiguratorie pentru muncă.

Prin **Decizia nr. 2263/07.02.2019** emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus:

**„1. Suspendă soluționarea contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F\_TM ... /26.04.2018, pentru suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

*până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.*

**2. Respinge ca lipsită de interes contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F\_TM ... /26.04.2018.**

**3. Suspendă în parte soluționarea contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:**

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

*până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.*

**4. Respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:**

- ... lei - dobânzi aferente impozit pe veniturile din salarii,
- .... leu - penalități de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii,
- .... lei - dobânzi aferente impozit pe dividende,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe dividende,
- ... lei - dobânzi aferente impozit pe venitul microintreprinderilor,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe venitul microintreprinderilor,
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .... lei - dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .... lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .... lei - dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- .... lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- ....lei - dobânzi aferente contribuție asiguratorie pentru muncă,
- ....leu - penalități de întârziere aferente contribuție asiguratorie pentru muncă.”

Cu adresa nr. TMR\_DGR ... /ad/14.07.2021, Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a comunicat Sentința civilă nr. ..../12.01.2021 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr. ... /30/2020, definitivă conform Deciziei nr. ... /28.06.2021 a Curții de Apel Timișoara, în vederea soluționării pe fond a contestației având în vedere dispozitivul Deciziei nr. ... /28.06.2021 a Curții de Apel Timișoara, respectiv:

**„Respinge recursul formulat de pârâta recurentă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în contradictoriu cu reclamanta intimată SC X SRL, împotriva sentinței civile nr. ..../01.2021 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr. ... /30/2020.”**

prin **Sentința civilă nr. ..../12.01.2021** Tribunalul Timiș hotărând:

**„Admite acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta X SRL (...) având ca obiect anulare act administrativ.**

**Obligă pârâta să soluționeze în fond contestația administrativă prealabilă promovată de reclamantă și înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TM\_DGR ... /28.06.2018 și nr.TM\_DGR ... /17.10.2018, în ceea ce privește punctele 1 și 3 din dispozitivul deciziei, a căror soluționare a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții penale.”**

Având în vedere soluția Curții de Apel Timișoara din Decizia nr.... /28.06.2021, definitivă, care este de punere imediată în aplicare, și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.... alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și potrivit pct.14.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, D.G.R.F.P. Timișoara va relua procedura de soluționare pe fond a contestației formulate de X S.R.L. împotriva:

► Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F\_TM ... /26.04.2018, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

► Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

a căror soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. **2263/07.02.2019** emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

Învedereăm că anterior investirii cu soluționarea pe fond a contestației, Serviciul Juridic din cadrul AJFP Timiș cu adresa nr. ... /2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /03.03.2021, a transmis în fotocopie fila 1 din Plângerea formulată de AJFP Timiș împotriva Ordonanței din 16 decembrie 2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, Ordonanța de clasare din 16.12.2020 din dosar nr. ... /P/2018 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018, nr. Unic ... /P/2018, extras de pe portalul Tribunalului Timiș din dosar nr. ... /30/2021 având ca obiect plângerea formulată de ANAF, prin AJFP Timiș, împotriva Ordonanței de clasare din 16.12.2020 din dosar nr. ... /P/2018.

Din analiza documentelor indicate anterior, rezultă că atât organele de urmărire, prin Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, cât și instanța penală, Tribunalul Timiș - Secția Penală a dispus/a menținut soluția de **clasare** a cauzei față de dl. ... .. , administrator al X SRL, sub aspectul săvârșirii infracțiunii precăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 cu aplicarea art. 35 alin. 1 Cod penal.

D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr. **TMR\_DGR ... /22.07.2021**, a solicitat A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală să-și precizeze punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale dată prin Ordonanța de clasare din 16.12.2020 din dosar nr. ... /P/2018 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, rămasă definitivă prin hotărârea din data de 06.05.2021 pronunțată de Tribunalul Timiș - Secția Penală.

Serviciul de Inspecție fiscală persoane juridice 4 din cadrul Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu adresa nr. **TMG\_AIF ... /29.07.2021**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.07.2021, în care a precizat faptul că își menține punctul de vedere consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM ... /26.04.2018.

**Referitor la îndeplinirea condiției de procedură privind motivarea în fapt și în drept a contestației**, se rețin următoarele:

Petenta a formulat o contestație inițială înregistrată la registratura AJFP Timiș sub nr. **TMG\_REG ... /18.06.2018**, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș sub nr. **TMG\_AIF ... /18.06.2018**, transmisă împreună cu dosarul contestației organului competent de soluționare a contestației unde a fost înregistrată sub nr. **TMR\_DGR ... /28.06.2018**.

Analizând termenul de depunere a contestației raportat la data înregistrării contestației se reține că acesta a fost respectat conform art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Ulterior formulării contestației, petenta X SRL, prin avocat ... .. , formulează către AJFP Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 o Completare a contestației inițiale nr.... /18.06.2018 datată 20.06.2018, completare pe care o depune în data de 20.08.2018 la Registratura AJFP Timiș, unde a fost înregistrată sub nr.TMG\_REG ... și, la AJFP Timiș - Inspecția Fiscală sub nr. TMG\_AIF ... /22.08.2018.

**“Completarea Contestației”** depusă în data de 20.08.2018 de către X SRL a fost transmisă de AJFP Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 cu adresa nr.... /06.09.2018 la D.G.R.F.P. Timișoara Serviciului - Soluționare Contestații 1, înregistrată la aceasta sub nr. TMG\_DGR ... /07.09.2018.

Raportat la data depunerii completării la contestație 20.08.2018 și având în vedere că în cauză ar putea fi incidente dispozițiile OPANAF nr. 2741/2015 care precizează:

**„2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”**

organul de soluționare a contestației va analiza aplicabilitatea acestei norme legale, în condițiile în care ambele instanțe de control judiciar - Tribunalul Timiș prin Sentința civilă nr. ..../12.01.2021 și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia civilă nr. ... /28.06.2021 - au admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta X SRL având ca obiect anulare act administrativ și în consecință:

**„Obligă pârâta să soluționeze ÎN FOND contestația administrativă prealabilă promovată de reclamantă și înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TM\_DGR ... /28.06.2018 și nr.TM\_DGR ... /17.10.2018, în ceea ce privește punctele 1 și 3 din dispozitivul deciziei, a căror soluționare a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții penale.”**

Având în vedere că dispozitivul hotărârii instanței este **obligatoriu** pentru autoritatea fiscală, soluția Curții de Apel Timișoara din Decizia nr.... /28.06.2021 fiind definitivă și de punere imediată în aplicare , sintagma **„să soluționeze ÎN FOND contestația”** obligând **organul competent în soluționarea contestației să antameze fondul contestației**, ceea ce presupune analizarea motivelor de fapt și de drept din cuprinsul Completării la contestației, acestea fiind singurele invocate de către petentă în condițiile în care în contestația inițială petenta a indicat strict obiectul contestației; în caz contrar, D.G.R.F.P. Timișoara s-ar afla în situația nerespectării unei hotărâri judecătorești definitive.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara va analiza atât contestația depusă inițial la registratura AJFP Timiș sub nr. TMG\_REG ... /18.06.2018, cât și completarea la contestație depusă în data de 20.08.2018 la registratura AJFP Timiș, cu respectarea Sentinței civile nr. ..../12.01.2021 pronunțată de Tribunalul Timiș, rămasă definitivă conform Deciziei civile nr. ... /28.06.2021 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, considerându-se îndeplinite condițiile de procedură reglementate expres la art. 269 alin. 1 în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, inclusiv respectare condiției de procedură privind motivarea în fapt și în drept a contestației.

Învedereăm că din dosarul contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art.268, art.270 alin.(1), art.... alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, analizate conform Deciziei nr. **2263/07.02.2019** emisă de către D.G.R.F.P. Timișoara.

I. Prin contestația formulată prin avocat, X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. ... /26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor

de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale; Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ... /26.04.2018; Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /24.05.2018 și Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018, solicitând:

1. În principal, anulare în totalitate a actelor atacate, deoarece toate facturile întocmite de societățile considerate ca având „*comportament fiscal inadecvat*” au fost emise pentru realizarea unor servicii efectiv prestate și efectuate.

2. În subsidiar, anularea în parte a actelor atacate, doar pentru perioada în care societățile considerate ca având „*comportament fiscal inadecvat*” au avut cod TVA activ, înainte de a fi acesta anulat.

X SRL, prin avocat ... .. formulează către AJFP Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 o Completare a contestației inițiale nr.... /18.06.2018, completare pe o depune în data de 20.08.2018 la Registratura AJFP Timiș, unde a fost înregistrată sub nr.TMG REG ... și, la AJFP Timiș - Inspecția Fiscală sub nr. TMG AIF ... /22.08.2018.

“*Completarea Contestației*” depusă în data de 20.08.2018 de către X SRL a fost transmisă de AJFP Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 cu adresa nr.... /06.09.2018 la D.G.R.F.P. Timișoara Serviciului - Soluționare Contestații 1, înregistrată la aceasta sub nr. TMG\_DGR ... /07.09.2018.

Motivul invocat de reprezentantul petentei în “*Completarea Contestației*” sunt următoarele:

În *primul rând*, petenta înțelege să invoce prescrierea dreptului de a stabili obligații de plată referitor la diferențele stabilite suplimentar aferente anilor 2011 și 2012, indicând în mod expres dispozițiile O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, din care citează art. 23, art. 91, art. 92, art. 131 și art. 133.

Petenta consideră că aplicând toate aceste dispoziții legale la speța ce face obiectul contestației raportat la documentele existente la dosarul cauzei, obligațiile fiscale calculate pentru anul 2011 și 2012, cât și accesoriile calculate pentru perioada aferentă obligațiilor de plată stabilite prin decizii de impunere pe anii 2011-2012 sunt prescrise, primul act de executare fiind Decizia de instituire a masurilor asigurătorii din data de 26.04.2018 creanțele fiscale aferente anului 2011 s-au prescris la data de 31.12.2016 și cele aferente anului 2012 la data de 31.12.2017.

Coroborând dispozițiile art. 23 și ale art. 91 din OG nr.92/2003, petenta arată că rezultă precis și la modul imperativ că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

Petenta analizează inclusiv sintagma „*momentul constituirii bazei impozabile*” atât în cazul impozitului pe profit, cât și în cazul TVA, concluzionând că baza de impunere (profitul impozabil) apare cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii, iar baza de impunere și dreptul autorității fiscale să solicite plata TVA apar cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

De asemenea, petenta invocă principiul de drept *actus interpretandus este potius ut vaieat quam ut pereat* (actul trebuie interpretat în înțelesul în care el poate produce efecte, nu în a-l lăsa fără niciun efect) reglementat ca atare în dreptul românesc de art. 978 din vechiul Cod civil și art. 1268 din noul Cod Civil, actele cu un înțeles îndoielnic și susceptibil de mai multe înțelesuri echivoce se interpretează în așa măsură încât acestea să producă efectele juridice dorite de părți, având în vedere că raporturile juridice se încheie în vederea creării, modificării sau stingerii unor fapte juridice *stricto sensu*.

În vederea susținerii argumentației prezentate, petenta face trimitere la practica judiciară a Curților de Apel (citând extrase din hotărârile indicate) prin care s-a reținut interpretarea propusă de petentă și nu cea contrară, consemnată în actele administrativ-fiscale contestate, astfel:

- Decizia irevocabilă nr. ... /R, pronunțată în ședință publică în data de 11 iunie 2009 de către Curtea de Apel Brașov, Secția de contencios administrativ și fiscal;

- Decizia irevocabilă nr. ... /R, pronunțată în ședința publică în data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal.

În opinia petentei, organele de inspecție fiscală nu au respectat considerentele instanțelor, acestea invocând o interpretare care ar lega prevederile art. 23 și art. 91 din cuprinsul OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală de prevederi existente în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la termenul de declarare și de plată a unor obligații fiscale, cum ar fi, de exemplu, art. 34 alin. 1 lit. b și alin. 11 sau art. 156<sup>2</sup> alin. 1.

Mai mult, în accepțiunea petentei, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu face nicio trimitere concretă și nici măcar aluzivă la dispozițiile articolelor mai sus menționate din cuprinsul Legii nr. 571/2003, astfel că modul de lucru al organelor de inspecție fiscală nu face decât să circumscrie acțiunile acestor organe în categoria excesului de putere reglementat de art. 2 lit. n) din Legea nr. 554/2004.

De asemenea, petenta invocă și principiul *in dubio contra fiscum*, care odată cu finalizarea cauzei nr. ... /2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului, iar perceperea Injustă de taxe prin reglementarea contradictorie și interpretarea neunitară a actelor normative este capabilă de a aduce atingere dreptului de proprietate reglementat de art. 1 din Protocolul nr. 1 la convenția CEDO.

În concluzie, petenta arată că momentul nașterii bazei de impunere este momentul constituirii venitului impozabil și nu momentul depunerii declarației fiscale cum susțin organele fiscale și așa cum a reținut și practica recentă a Curților de Apel.

**În al doilea rând**, petenta analizează starea de inactivitate a partenerilor săi, astfel: C ... SRL este declarat inactiv la data de 1.08.2012, B ... SRL este declarat inactiv la data de 30.09.2014 și A ... SRL este declarat inactiv la data de 30.05.2011.

Petenta consideră ca fiind deductibile cheltuielile efectuate în relațiile comerciale avute cu aceștia, desi aceste societăți ar fi fost declarate inactive, însă nu se cunoaște când au fost declarate inactive, prin ce document anume, pe ce perioadă, abia în Raportul de inspecție fiscală indicându-se data la care figurau ca fiind inactive.

În opinia sa, se impunea ca ordinele prin care s-a declarat inactivitatea să fi fost comunicate destinatarilor, nu doar emise, pentru că simpla publicare a acestora pe site-ul ANAF este insuficientă întrucât nu există o echivalare legală a comunicării cu publicarea pe site, iar comunicarea actului administrativ trebuie să se facă conform art.44 din Cod de procedura fiscală ceea ce nu s-a realizat, astfel încât actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce niciun efect juridic.

Referitor la cele trei firme partenere, petenta arată că:

- C ... SRL a efectuat lucrări și chiar a emis o factură la data de 01.08.2012 când a fost declarată inactivă, fiind evident faptul că reprezentantul societății nu avea cunoștință de acest fapt;

- B ... SRL este declarată inactiv la data de 30.09.2014, iar ultima factură emisă către X SRL are nr.... /18.10.2013, deci s-a reținut greșit de organul de control fiscal că această societate a efectuat lucrări fiind declarată inactivă;

- A ... SRL este declarată inactivă la data de 30.05.2011, dar aceasta a efectuat lucrări și chiar a emis o factură ... la data de 30.05.2011 când a fost declarată inactivă, fiind evident faptul că reprezentantul societății nu avea cunoștință de acest fapt.

**În al treilea rând**, petenta face o interpretare logico - juridică a dispozițiilor art. 21

alin. (4) lit m) Cod fiscal și a pct.48 de aplicare a art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - invocate de organele de inspecție fiscală, concluzionând că „Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Raportându-se la starea sa de fapt fiscală, petenta face trimitere la contractele de subantrepriză, X S.R.L având obligația de a efectua lucrări de săpătură și foraj, având angajați și utilaje pentru realizarea lucrărilor, termenele de predare a lucrărilor fiind stricte și sancționate cu penalități de întârziere.

Invocând stadiul lucrărilor mult întârziat, în contestație se reține că administratorul petentei a colaborat cu cele patru firme mai sus menționate, dar acestea nu realizau efectiv lucrări proprii împreună cu angajații X S.R.L sau dacă situația o impunea cu utilajele acestora, realizau săpături și foraje care nu puteau fi identificate în mod distinct, deoarece participau angajați de la toate firmele la efectuarea acestora. Plata lucrărilor se făcea zilnic sau la doua trei zile în funcție de numărul de oameni care participau la programul de lucru zilnic.

În aceste condiții, petenta consideră că aceste lucrări sau mai exact contribuția la lucrări nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, fiind efectiv imposibil de contabilizat contribuția la lucrările executate de către contestatoare. Mai mult, petenta subliniază că aceste lucrări au fost realizate în totalitate conform contractului de subantrepriză și predate beneficiarului conform proceselor verbale de recepție.

În aceste împrejurări, în opinia petentei, prin excluderea facturilor de către organul de control fiscal, s-a mărit artificial baza de impunere pentru impozitul pe profit, lucrările efectuate în baza contractelor de subantrepriză fiind imposibil de realizat cu angajații societății și la costurile rezultate în urma excluderii facturilor achitate către cele patru societăți comerciale.

Un alt argument, care justifică în accepțiunea petentei inaplicabilitatea art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, îl reprezintă faptul că facturile înregistrate în contabilitatea X S.R.L cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, factura îndeplinind condiția de document justificativ, fiind făcută dovada achitării prețului serviciilor, inclusiv a TVA aferentă, iar la momentul încheierii/derulării majorității tranzacțiilor societățile furnizoare nu erau declarate inactive.

În concluzie, petenta apreciază că înscrisurile prezentate fac pe deplin dovada realității tranzacțiilor, precum și a utilității bunurilor și serviciilor achiziționate în raport de specificul activității X S.R.L afirmația organelor fiscale potrivit căreia nu au fost prezentate situații de lucrări și procese-verbale de recepție, fiind excesivă și lipsită de suport legal, atât timp cât era imposibilă întocmirea acestor documente raportat la lucrările prestate care nu puteau fi individualizate.

**În al patrulea rând**, petenta înțelege să aducă precizări suplimentare în legătură cu obligațiile fiscale reprezentând TVA în sumă de ... lei stabilite în sarcina sa, astfel:

Atât Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018, cât și deciziile contestate sunt nelegale și netemeinice, întrucât inspectorii au introdus X S.R.L, în mod abuziv, într-un presupus circuit evazionist, cu încălcarea legislației europene și fără a prezenta probe în acest sens, din care să rezulte că știa sau ar fi trebuit să știe că cele patru societăți care au prestat lucrări erau implicate într-o fraudă fiscală. Or, deși au fost puse la dispoziția inspectorilor toate documentele și informațiile privind relația comercială derulată între X S.R.L și cele patru societăți, aceștia au concluzionat că lucrările înscrise în aceste documente nu ar fi avut loc.



Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au precizat care sunt elementele obiective din care au condus la concluzia că X S.R.L. știa sau ar fi trebuit să știe (fără a derula verificări pe care nu avea cum să le facă și care nu sunt în sarcina sa) că participă la o fraudă, așa cum a stabilit CJUE prin deciziile pronunțate în cauzele C-285/11 - Bonik EOOD și C-277/14 PPUH Stehcamp.

Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018, cât și deciziile contestate sunt nelegale, netemeinice și abuzive, în opinia petentei, și pentru că nu există prejudiciu la bugetul de stat în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și TVA, deoarece dreptul de deducere a acestor cheltuieli s-a realizat corect, conform Codului fiscal, iar realitatea operațiunii a fost demonstrată cu documente.

În sprijinul afirmațiilor sale, citează dispozitivul pronunțat de CJUE în cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL: „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, care conduce, chiar și în cazul în care nu s-au constatat nicio fraudă fiscală și nicio pierdere de venituri fiscale, la refuzul sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoanei impozabile care a plătit taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile încheiate cu un operator economic declarat «inactiv» în aplicarea respectivei reglementări, indiferent de faptul că declararea inactivității operatorului în cauză, care se întemeiază pe existența unui risc de fraudă fiscală, este publică și ușor accesibilă oricărei persoane impozabile în statul membru în cauză.”

De asemenea, petenta arată că și în cauza C-446/15 Signum Alfa Sped, CJUE a statuat că se opune unei practici naționale potrivit căreia administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate din cauza caracterului neverosimil al facturilor aferente acestor servicii, întrucât emitentul lor nu putea fi adevăratul furnizor al serviciilor menționate, cu excepția cazului în care se stabilește, pe baza unor elemente obiective și fără a-i fi cerute persoanei impozabile verificări care nu sunt în sarcina sa, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că respectivele servicii erau implicate într-o fraudă a taxei pe valoarea adăugată, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.

În subsidiar, petenta solicită anularea actelor atacate, doar pentru perioada în care societățile considerate ca având „comportament fiscal inadecvat” au avut cod TVA activa înainte de a fi acesta anulat, justificat prin motivele invocate mai sus, respectiv facturile înregistrate în contabilitatea X S.R.L cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, constituind documente justificative în sensul prevăzut de art.6 din Legea contabilității nr.82/2001; fiind făcută dovada că prețul serviciilor a fost achitat, fiind achitată și TVA aferentă, iar la momentul încheierii/derulării tranzacțiilor societățile furnizoare nu erau declarate inactive.

II. Organele de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 din cadrul AJFP Timiș - D.G.R.F.P. Timișoara au efectuat la X SRL inspecția fiscală parțială privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.01.2017, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2011-30.09.2017 și impozitul pe veniturile microintreprinderi pentru perioada 01.02.2017-30.09.2017.

### ***Impozit pe profit***

Deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală:

În urma efectuării inspecției fiscale s-a stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei în baza unor cheltuieli cu servicii nedeductibile fiscal în suma totală de ... lei, situație prezentată detaliat în continuare.

În perioada fiscală 2011-2013 petenta deduce cheltuieli cu serviciile executate de terți (contul 628) în sumă totală de ... lei de la un număr de 4 (patru) furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, după cum urmează:

1. Petenta deduce cheltuieli cu serviciile (săpături, șanțuri, foraje) în sumă de... lei în anul 2011 și cheltuieli în sumă de ... lei în anul 2012 de la furnizorul C ... S.R.L. (CUI - ... ) cu sediul în Timișoara, Bd. ... nr....., sc. ..., ap..... jud. Timiș.

Conform bazei de date ANAF-INFOPC, acest furnizor este declarat inactiv din data de 01.08.2012 fiind radiat din data de 07.07.2015. De asemenea furnizorul C ... S.R.L. nu depune declarații fiscale și bilanțuri contabile pentru perioada 2011-2012.

Situația facturilor furnizorului C ... S.R.L. este prezentată în anexa nr. 2 la raport, iar copiile facturilor sunt anexate la dosarul de lucru al acțiunii de control.

2. Petenta deduce cheltuieli cu serviciile (săpături, șanțuri, foraje) în sumă de ... lei în anul 2013 de la furnizorul B ... S.R.L. (CUI - ... ) cu sediul în com. ... , nr.... , jud. IASI.

Conform bazei de date ANAF-INFOPC, acest furnizor este declarat inactiv din data de 30.09.2014 fiind radiat din data de 04.12.2017. De asemenea, furnizorul B ... S.R.L. nu depune declarația fiscală anuală cod 101 pentru anul fiscal 2013.

Se menționează și faptul că organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. Iași au efectuat inspecția fiscală la societatea B ... S.R.L. pentru impozitul pe profit și TVA aferente perioadei 2011-2015 fiind sesizate organele de cercetare penală pentru fapte de evaziune fiscală săvârșite de societatea menționată.

Situația facturilor furnizorului B ... S.R.L. este prezentată în anexa nr.3 la raport, iar copiile facturilor sunt anexate la dosarul de lucru al acțiunii de control.

Societatea X S.R.L. a pus la dispoziția organului de control facturile și chitanțele în copie emise de societatea B ... S.R.L.

Organele de control precizează că facturile și chitanțele în original emise de societatea B ... S.R.L. au fost ridicate de către d-na procuror ... din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș prin procesul verbal din data de 02.03.2016 încheiat, fiind înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași pentru a fi utilizate în dosarul penal ... /P/2014 privind societatea B ... S.R.L.

3. Petenta deduce cheltuieli cu serviciile (săpături, șanțuri, foraje, cărat moloz) în sumă totală de ... lei în anul 2011 de la furnizorul A ... S.R.L. (CUI - ... ) cu sediul în ....., str. ... nr....., sc..., ap. ....

Conform bazei de date ANAF-INFOPC, acest furnizor este inactiv din data de 30.05.2011, are cazier fiscal și nu a depus nici un fel de declarații fiscale din anul 2009 până în prezent.

Situația facturilor furnizorului A ... S.R.L. este prezentată în anexa nr.4 la raport, iar copiile facturilor sunt anexate la dosarul de lucru al acțiunii de control.

4. Petenta deduce cheltuieli cu serviciile (săpături, șanțuri, foraje) în sumă de ... lei în anul 2012 și cheltuieli în sumă de ... lei în anul 2013 de la furnizorul E S.R.L. (CUI -... ) cu sediul în com. ... nr.... , jud. Arad.

Conform bazei de date ANAF-INFOPC, acest furnizor este radiat din data de 23.05.2014 declarând conform declarațiilor 101 și bilanțurilor contabile următoarele venituri din exploatare:

- în anul fiscal 2012 venituri în sumă de ... lei și cifra de afaceri în sumă de ... lei;
- în anul fiscal 2013 nu sunt declarate venituri din exploatare sau cifra de afaceri.

Rezultă că nu sunt declarate veniturile societății E S.R.L. în relația cu societatea X S.R.L. în vederea calculării și declarării impozitului pe profit.

Situația facturilor furnizorului E S.R.L. este prezentată în anexa nr.5 la raport, iar copiile facturilor sunt anexate la dosarul de lucru al acțiunii de control.

De asemenea, echipa de control face precizarea că, furnizorii menționați anterior nu declară nici în declarația informativă 394 livrările de servicii către societatea verificată.

Având în vedere achizițiile de servicii de la cei 4 furnizori menționați anterior, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății X S.R.L. prezentarea de contracte sau comenzi încheiate respectiv situații de lucrări, devize, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau alte documente care să ateste realitatea prestării acestor servicii.

Până la finalizarea inspecției fiscale nu s-au prezentat nici un fel de documente justificative cu excepția unui singur contract (în copie) încheiat sub nr...../19.04.2013 cu societatea B ... S.R.L.

În data de 15.12.2017, s-a luat o nota explicativă (anexa 9 la RIF) d-lui ... .. în calitate de administrator al societății X S.R.L., cu privire la relațiile comerciale derulate cu furnizorii de mai sus, din care, organele de inspecție fiscală prezintă următoarele:

Referitor la prima întrebare, dacă dețineți documente justificative pentru aceste servicii respectiv contracte comerciale, situații de lucrări, devize, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte realitatea facturării acestor lucrări, administratorul declară că *"da, la unele societăți am contracte și la unele nu am și situații de lucrări și la celelalte firme nu am făcut că le achitam integral când terminau lucrările ce le dădeam eu de făcut plățile se făceau de obicei la sfârșitul zilei când terminau lucrul"*.

Referitor la a doua întrebare, să precizați dacă aveți cunoștință despre persoanele care au întocmit și v-au înmănat facturile și chitanțele emise de furnizorii menționați anterior, administratorul declară că *"persoana care era reprezentanta societății mi-a înmănat facturile și chitanțele când efectuam plățile la serviciile executate de acesta"*.

Referitor la a treia întrebare, să detaliați dacă aveți cunoștință despre modul de desfășurare a activității furnizorilor, respectiv existența spațiilor de cazare ale muncitorilor, cui aparțineau utilajele de lucru, dacă a existat un coordonator sau șef de echipă etc, administratorul declară *"cred că muncitorii erau zilieri și erau aduși de prin gara de nord să presteze lucrările ce le aveam atunci deoarece îmi tot schimba oameni, am decis să întrerup activitatea cu aceștia, am cunoștință că muncitorii stăteau în apartamente închiriate și exista un șef de echipă..."*.

Având în vedere comportamentul fiscal de tip evazionist al furnizorilor C ... S.R.L., B ... S.R.L., A ... S.R.L. și E S.R.L., precum și faptul că societatea X S.R.L. nu a prezentat documente justificative care atestă realitatea operațiunilor desfășurate cu aceștia, organul de control consideră cheltuielile cu serviciile în sumă totală de ... lei de la cei 4 (patru) furnizori ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, facturile de la acești furnizori înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond, adică nu au conținut economic ci numai juridic în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă și nu pot fi considerate deductibile la stabilirea impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală consemnează că au avut în vedere următoarele prevederi legale în baza cărora s-au stabilit cheltuielile în sumă totală de ... lei ca fiind nedeductibile fiscal:

- art. 11 alin.(1), art. 21 alin. (4) lit. f), lit. m), lit.r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- pct. 48 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- Decizia nr. V din 15.01.2007 a Curții de Casație și Justiție,
- art.9 lit.c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință s-a recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit al petentei pentru perioada fiscală 2011- 2013, conform art. 17 și art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, situație prezentată în anexa nr.1 la raport.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală:

Organele de inspecție fiscală consemnează că, așa cum s-a menționat la cap. Impozitul pe profit, petenta înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu servicii de la un număr de 4 furnizori cu comportament fiscal de tip evazionist, în baza unor facturi care nu îndeplinesc condiția de fond, adică nu au conținut economic, ci numai juridic, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă și nu pot fi considerate deductibile în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA.

În perioada 2011-2013 petenta deduce TVA în sumă totală de ... lei (anexa 7 la RIF) aferentă cheltuielilor cu prestări servicii (săpături, șanțuri, foraje) în baza facturilor emise de cei 4 furnizori după cum urmează:

- TVA dedusă în sumă de ... lei de la furnizorul A ... S.R.L.;
- TVA dedusă în sumă de... lei de la furnizorul E S.R.L.;
- TVA dedusă în sumă de ... lei de la furnizorul C ... S.R.L.;
- TVA dedusă în sumă de ... lei de la furnizorul B ... S.R.L.

Având în vedere achizițiile de servicii de la cei 4 furnizori menționați anterior, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății X S.R.L. prezentarea de contracte sau comenzi încheiate respectiv situații de lucrări, devize, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau alte documente care să ateste realitatea prestării acestor servicii.

Până la finalizarea inspecției fiscale nu s-au prezentat nici un fel de documente justificative cu excepția unui singur contract (în copie) încheiat sub nr..../19.04.2013 cu societatea B ... S.R.L.

Organele de control consideră că facturile emise de cei 4 furnizori nu au conținut economic ci numai juridic, iar operațiunile nu sunt impozabile și nu intră în sfera TVA, fiind astfel încălcate următoarele prevederi legale:

- art. 126 alin.(1) lit.d) coroborat cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; - art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

De asemenea, s-a constatat că nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(7) și art.134<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 145 (1) din același act normativ.

Întrucât societatea C ... S.R.L. este declarată inactivă din data de 01.08.2012, iar societatea A ... S.R.L. este declarată inactivă din data de 30.05.2011, sunt aplicabile și prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de control a ținut cont și de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

În consecință TVA în sumă totală de ... lei aferentă cheltuielilor cu prestări servicii în baza facturilor emise de cei 4 furnizori, este nedeductibilă fiscal, reprezentând TVA de plată suplimentară stabilită de către organul de control.

\*\*\*

La dosarul cauzei, se află anexat în copie Procesul Verbal nr..../19.04.2018 întocmit de către organele de inspecție fiscală la SC X SRL precum și Sesizarea Penală nr.TM\_AIF ... /27.04.2018 împotriva reprezentantului SC X SRL - dl. ... , în calitate de administrator al acesteia.

Potrivit Procesul Verbal nr...../19.04.2018, respectiv a Sesizării Penale nr.TM\_AIF ... /27.04.2018, prejudiciul adus bugetului de stat în urma săvârșirii faptelor descrise este în sumă totală de ... lei, din care: ... lei reprezentând impozit pe profit și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Constatările cuprinse în Procesul Verbal nr..../19.04.2018 au fost consemnate și în Raportul de inspecție fiscală nr.F\_TM ... /26.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F\_TM ... /26.04.2018.

\*\*\*

La dosarul cauzei, se regăsesc, în fotocopie, următoarele documente transmise de Serviciul Juridic din cadrul AJFP Timiș cu adresa nr. ... /2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /03.03.2021, enumerate cronologic, respectiv:

- Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018, nr. Unic ... /P/2018;
- Ordonanța de clasare din 16.12.2020 din dosar nr. ... /P/2018 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș;
- fila 1 din Plângerea formulată de AJFP Timiș împotriva Ordonanței din 16 decembrie 2020 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș;
- extras de pe portalul Tribunalului Timiș din dosar nr. ... /30/2021 având ca obiect plângerea formulată de ANAF, prin AJFP Timiș, împotriva Ordonanței de clasare din 16.12.2020 din dosar nr. ... /P/2018.

Din analiza documentelor indicate anterior, rezultă că atât organele de urmărire, prin Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș, cât și instanța penală, Tribunalul Timiș - Secția Penală, a dispus/a menținut soluția de **clasare** a cauzei față de dl. ... , administrator al X SRL, sub aspectul săvârșirii infracțiunii precăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 cu aplicarea art. 35 alin. 1 Cod penal.

Învederăm că Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș și-a precizat punctul său de vedere (cf. adresei nr. TMG\_AIF ... /19.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.07.2021) vis-a-vis de documentele/soluțiile emise în cadrul procesului penal (atât în etapa de cercetare și urmărire penală, cât și în faza de judecată), concluzionând că își menține punctul de vedere exprimat în RIF nr. F-TM ... /26.04.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM ... /26.04.2018.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

### **ASPECTE PROCEDURALE**

***Referitor la invocarea excepției de fond privind prescripția dreptului de a mai stabili obligații fiscale pentru anii 2011 și 2012 cu consecința emiterii deciziei de impunere F-TM ... /26.04.2018 deoarece creanțele fiscale aferente anilor 2011 și 2012 erau prescrise la data inspecției fiscale, se rețin următoarele:***

În fapt, din actele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere nr.F-TM ... /26.04.2018 , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM ... /26.04.2018 încheiat de

organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, au fost stabilite în sarcina X SRL, obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, astfel:

**\* pentru anul 2011:**

- impozit pe profit în sumă totală de ... lei (conform Anexei nr. 1 la RIF) aferent unei baze impozabile ... lei (... cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de la C ... SRL și ... lei cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de la A ... SRL);

- TVA în suma de .... lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere aferentă achizițiilor din trim IV 2011 de la A SRL (... lei) și C ... SRL (... lei) - (conform Anexei nr. 7 la RIF);

**\* pentru anul 2012:**

- impozit pe profit în sumă totală de ... lei (conform Anexei nr. 1 la RIF);

- TVA în suma de ... lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere aferentă achizițiilor din anul 2012 de la E SRL (... lei) și C ... SRL (... lei) - (conform Anexei nr. 7 la RIF).

Prin contestația formulată, petenta invocă prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente anilor 2011 și 2012, în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA.

**În drept**, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit, aferente creanțelor fiscale născute în perioada anilor 2011 și 2012, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit pentru anul 2011 și 2012, sunt aplicabile dispozițiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

*“(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”.*

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(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”.*

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, prin **Decizia nr.21/14.09.2020** (publicată în **Monitorul oficial nr.1... /18.12.2020**) pronunțată în dosarul nr.1375/1/2020, Înalta Curte de Casație și Justiție a **admis recursul în interesul legii** formulat de Colegiul de

conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la pct.65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța a reținut:

*”65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă. Momentul constituirii bazei de impunere este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control [...].”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **23.11.2017**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM ... /26.04.2018.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

***”Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale***

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

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

De asemenea, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

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

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, acesta se stabilește în funcție de momentul în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații

fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011, profitul impozabil pentru care se calculează impozitul pe profit s-a realizat în anul 2011, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2012**.

În același sens, este și Decizia nr.21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, mai sus menționată, prin care instanța a stabilit:

*”Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov.*

*În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil. Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă”.*

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada **01.01.2011 - 31.01.2017**, inspecția fiscală a început la data de **23.11.2017**, conform mențiunii din Registrul unic de control la poz.3 și finalizată în data de 20.04.2018, data programată pentru discuția finală, iar Decizia de impunere nr.F-TM ... a fost emisă în data de **26.04.2018**.

Astfel, în perioada cuprinsă între 23.11.2017 - 26.04.2018, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a dispune măsuri a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului **2012**, raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 23.11.2017 (așa cum s-a menționat în Registrul unic de control la poz.3), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit nu era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă în lăuntru termenului de prescripție.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de 31.... lei pentru **trim. IV 2011**, potrivit prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(...)(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.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.... alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>1</sup> alin.(1) și alin. (2) art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“ART. 156<sup>1</sup> Perioada fiscală*



(1) *Perioada fiscală este luna calendaristică.*

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

**ART. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

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

Or, având în vedere Decizia nr.21/14.09.2020 (publicată în Monitorul Oficial nr.1.../18.12.2020) pronunțată în dosarul nr.1375/1/2020, că stabilirea creanței fiscale este o prerogativă a creditorului, simetrică dreptului la acțiune, **drept care se prescrie**, ca sancțiune pentru inacțiunea creditorului, nu de la momentul declarației, ci de la momentul nașterii dreptului de creanță. Astfel, baza de impunere se naște autonom din faptul generator al impunerii și determină și apariția creanței fiscale.

Aspectele legate de stabilirea cuantumului impozitelor și taxelor datorate statului exced noțiunii de constituire a bazei de impunere, așa încât, orice termen de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente unui an calendaristic începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, voința legiuitorului rezultând și din interpretarea istorico-teleologică a textelor legale incidente în timp.

În consecință, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 sau trimestrului IV 2011, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale de natura TVA începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2012.

În mod similar, în cazul declarării trimestriale, pentru trimestrele I - III ale anului 2012, ori în cazul declarării lunare, pentru lunile ianuarie 2012 - noiembrie 2012, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv 1 ianuarie 2013.

Din RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate - pag.8/13 - rezultă că perioada verificată este **01.10.2011 - 30.09.2017**, precum și faptul că perioada fiscală pentru TVA în **anul 2011 este trimestrul calendaristic** conform art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv **luna calendaristică pentru perioada 2012 - 2017** conform art. 156<sup>1</sup> alin. (1) din același act normativ.

Astfel, pentru TVA aferentă trim. IV 2011, raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2012 pentru trim. IV 2011, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 23.11.2017, **dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată pentru trim. IV al anului 2011 începe să curgă de la 01.01.2012.**

În ceea ce privește TVA aferentă anului **2012**, raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 23.11.2017 (așa cum s-a menționat în Registrul unic de control la poz.3), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în materia TVA nu era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă înăuntrul termenului de prescripție.

În plus față de cele precizate în cazul impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată în legătură cu care, prin raportare strictă la data momentului nașterii bazei impozabile aferente impozitului pe profit - anul 2011 și respectiv a momentului nașterii bazei impozabile a TVA aferentă trim. IV 2011 - față de care **este incidentă excepția de fond a**

prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite, taxe și contribuții având în vedere data începerii inspecției fiscale - 23.11.2017, învedereăm că OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art. 92 stipulează următoarele:

„Art. 92 *Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale*

(1) *Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se **înterup**:*

a) *în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru **înteruperea 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.”*

Învederăm că D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. TMR\_DGR ... /22.07.2021 a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Timiș analiza **incidentei excepției de fond a prescripției extinctive a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale** pentru anii 2011 și 2012 (invocată de petentă în contestație), atât în cazul taxei pe valoarea adăugată, cât și în cazul impozitului pe profit, raportat la dispozițiile legale incidente materiei prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

În vederea unei o analize unitare în cazul taxei pe valoarea adăugată s-au comunicat două puncte de vedere emise de direcții de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv: adresa nr. ... /30.06.2016 și adresa nr. ... /22.03.2018.

De asemenea, în cazul impozitului pe profit s-a făcut trimitere la Decizia nr. 21/14.09.2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru Soluționarea Recursului în Interesul Legii, analiza urmând să aibă în vedere această decizie în condițiile în care potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă, aceasta este **obligatorie**.

Inspecția Fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a răspuns solicitării cu adresa nr. TMG\_AIF ... /29.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.07.2021, în care în legătură cu acest aspect a precizat următoarele:

„Referitor la prescripția perioadei supuse inspecției fiscale, această perioadă **s-a calculat la momentul întocmirii avizului de inspecție fiscală, adică la momentul începerii inspecției fiscale. Perioada supusă inspecției fiscale a fost menționată în avizul de inspecție fiscală nr. 447/08.11.2017, comunicat prin înmânare directă reprezentantului legal al societății. La stabilirea perioadei fiscale supuse inspecției fiscale, respectiv la stabilirea obligațiilor fiscale, s-au avut în vedere prevederile art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 dată în aplicarea art. 91 din OG nr. 92/2003.”**

Într-adevăr, raportat la data emiterii avizului de inspecție fiscală, perioada verificată nu era prescrisă, însă ulterior pronunțării Decizia nr. 21/14.09.2020 pronunțată de Înalta Curte

de Casație și Justiție - Completul pentru Soluționarea Recursului în Interesul Legii (publicată în **Monitorul oficial nr.1... /18.12.2020**) pronunțată în dosarul nr.1375/1/2020, ÎCCJ a **admis recursul în interesul legii** formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor **art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Învederăm că aplicabilitatea și întinderea efectelor Deciziei nr. 21/2020 a ÎCCJ se aplică **mutatis mutandis** și asupra celorlalte tipuri de impozite și taxe (în acest sens la data emiterii prezentei fiind exprimate puncte de vedere ale direcțiilor de specialitate din Ministerul Finanțelor care confirmă acest mod de interpretare a dispozițiilor legale din domeniul prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale); or, în considerarea principiului aplicării unitare a legislației așa cum este stipulat la art. 5 din Codul de procedură fiscală, respectiv:

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.*

*(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.”*

motiv pentru care în analiza excepției de fond a prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale (în speță impozit pe profit și TVA) referitoare la starea de fapt fiscală constatată prin RIF nr. F-TM ... /26.04.2018, urmează a se respecta interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 conform raționamentului logico-juridic prezentat de instanța supremă în cuprinsul Deciziei nr. 21/14.09.2020 la care a achiesat Ministerul Finanțelor prin punctul de vedere din 20.07.2021, în sensul în care interpretarea dată de instanța supremă dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2) coroborate cu cele ale art. 23 din OG nr. 92/2003, se aplică în toate cazurile în care organul fiscal stabilește orice tip de obligații care intră sub incidența legii vechi, în lipsa unor prevederi speciale în vechiul Cod de procedură fiscală cu privire la un anumit tip de impozit, taxă, contribuție socială.

Suplimentar, învederăm faptul că, **termenele prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale se calculează așa cum s-a reținut în cele ce preced, dacă în cursul prescripției nu a intervenit unul din cazurile de suspendare sau întrerupere** prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală având competența de a verifica starea de fapt fiscală a petentei în legătură cu posibilitatea existenței vreunui caz de suspendare/întrerupere aferent anului 2011 în legătură cu impozitul pe profit și TVA, în baza competențelor cu care sunt investite, având acces la baza de date ANAF, respectiv având dreptul de a verifica legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, inclusiv prin prisma depunerii unei declarații rectificative dacă este cazul, respectiv verificarea efectuării vreunei plăți voluntare a obligației fiscale față de care a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale. Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului prescripției care constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție, în timpul cât durează anumite situații prevăzute de lege, care îl pun în imposibilitatea de a acționa pe titularul dreptului la acțiune, în speță autoritatea fiscală. După ce cauzele prevăzute de lege nu mai subzistă, se reia cursul prescripției, termenele de prescripție curgând în continuare.

Spre deosebire de suspendare, în cazul existenței unei cauze de întrerupere a cursului prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, după încetarea motivului de întrerupere, se reia un nou termen de prescripție.

Sintetizând cele de mai sus, și având în vedere faptul că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011 stabilite prin decizia de impunere contestată, termenul de prescripție s-

a împlinit la 01.01.2017 în lipsa constatării vreunei cauze de suspendare sau întrerupere a dreptului de a stabili obligații fiscale, în cauză ar deveni incidente prevederile art.113 alin.(1) și alin.(2) și art. 117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 51 alin. 2 lit. a) și art. 112 din aceeași normă legală

*„ART. 51 Efectele anulării actului administrativ fiscal*

*(...) (2) Emiterea unui alt act administrativ fiscal nu mai este posibilă în situații cum sunt:*

*a) s-a împlinit termenul de prescripție prevăzut de lege;*

*ART. 112 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale*

*Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței fiscale, procedează la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”*

Însă așa cum rezultă din cele ce preced **obligația de verificare a intervenirii unui caz de suspendare/întrerupere a prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale aferent anului 2011 este în sarcina organelor de inspecție fiscală**; or în lipsa verificării acestui aspect - în adresa nr. TMG\_AIF ... /29.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.07.2021, inspecția fiscală limitându-se la a preciza doar că *„Referitor la prescripția perioadei supuse inspecției fiscale, această perioadă s-a calculat la momentul întocmirii avizului de inspecție fiscală, adică la momentul începerii inspecției fiscale.”* fără a avea în vedere Decizia nr. 21/2020 a instanței supreme.

Afirmațiile inspecției fiscale că *„s-au avut în vedere prevederile art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2011 dată în aplicarea art. 91 din OG nr. 92/2003.”* nu mai pot fi reținute în condițiile în care nu sunt adaptate la interpretarea instanței supreme și la precizările direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor, în considerarea principiului de drept fiscal a aplicării unitare a legislației fiscale reglementat prin art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil conform principiului general de drept *tempus regit actum*.

În consecință, D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-TM ... /26.04.2018**, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, **pentru suma de ... lei** aferentă sumei totale de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în baza facturilor emise de următorii furnizori în anul

2011:

- C ... SRL -... ;
- A ... SRL - ... lei;

și respectiv a TVA în sumă de ... lei aferentă trim. IV a anului 2011, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

Cu ocazia refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru clarificarea situației fiscale a contribuabilului, cu respectarea tuturor prevederilor legale incidente în prezenta cauză, inclusiv a Deciziei nr. 21/14.09.2020 a ÎCCJ, respectiv a verificării existenței vreunui posibil caz de suspendare/întrerupere a prescripției extinctive a dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011.

Organele fiscale vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a petentei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei, avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

#### **ASPECTE PRIVIND FONDUL CAUZEI**

A. Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F TM ... /26.04.2018

*Cauza supusă soluționării este dacă X SRL beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, precum și de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la firmele partenere, în condițiile în care indiciile referitoare la realitatea operațiunilor, respectiv că acestea nu ar fi reale, nu au fost confirmate de organele de urmărire penală și nici de instanța penală care, în mod definitiv, prin Încheierea penală 06.05.2021 a Tribunalului Timiș - Secția penală s-au pronunțat asupra realității operațiunilor derulate de petentă cu furnizorul său, făcându-se trimitere mijloace de probă care au fost avute în vedere în etapa de urmărire și cercetare penală, ca și în faza procesual penală.*

În fapt, în perioada 2011 - 2013, petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă

achiziții de servicii de la furnizorii săi, firmele C ... SRL (CUI ... ), B ... SRL (CUI ... ), A ... SRL (CUI ... ) și E SRL (CUI ... ).

Petenta a considerat deductibile cheltuielile cu serviciile executate de terți (contul 628) în sumă totală de ... lei de la un număr de 4 (patru) furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, după cum urmează:

1. - cheltuieli cu serviciile (săpături, sanțuri, foraje) în sumă de... lei în anul 2011 și cheltuieli în sumă de ... lei în anul 2012 de la furnizorul C ... SRL (CUI ... ),
  2. - cheltuieli cu serviciile (săpături, sanțuri, foraje) în sumă de ... lei în anul 2013 de la furnizorul B ... SRL (CUI ... ),
  3. - cheltuieli cu serviciile (săpături, sanțuri, foraje, cărat moloz) în sumă totală de ... lei în anul 2011 de la furnizorul A ... SRL (CUI ... ),
  4. - cheltuieli cu serviciile (săpături, sanțuri, foraje) în sumă de ... lei în anul 2012 și cheltuieli în sumă de ... lei în anul 2013 de la furnizorul E SRL (CUI ... ),
- cu consecința diminuării bazei impozabile a impozitului pe profit aferentă perioadei 2011 - 2013.

De asemenea, petenta și-a exercitat dreptul de deducere TVA în sumă totală de ... lei aferentă cheltuielilor cu prestări servicii (sapături, sanțuri, foraje) în baza facturilor emise de cei 4 furnizori, după cum urmează:

- TVA dedusă în sumă de ... lei de la furnizorul A ... SRL,
- TVA dedusă în sumă de... lei de la furnizorul E SRL,
- TVA dedusă în sumă de ... lei de la furnizorul C ... SRL,
- TVA dedusă în sumă de ... lei de la furnizorul B ... SRL.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că facturile aferente achizițiilor de servicii de la cei patru furnizori cu un comportament fiscal de tip evazionist, nu îndeplinesc condiția de fond, adică **nu au conținut economic, ci numai juridic, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale**, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă și nu pot fi considerate deductibile în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA.

Conform RIF nr. F-TM ... /26.04.2018, în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat contracte sau comenzi respectiv situații de lucrări, devize, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau alte documente care să ateste realitatea prestării acestor servicii, cu excepția unui singur contract (în copie) încheiat sub nr.1/19.04.2013 cu societatea B ... SRL.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au recalculat baza impozabilă și impozitul pe profit pentru perioada verificată, conform prevederilor art.17 și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, compus astfel:

- în anul 2011 - ... lei
- în anul 2012 - .... lei
- în anul 2011 - ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă totală de ... lei aferentă cheltuielilor cu prestări servicii în baza facturilor emise de cei 4 (patru) furnizori, este nedeductibilă fiscal, reprezentând TVA de plată suplimentară, în sarcina societății.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș cu adresa nr.TMG\_DEX ... /03.05.2018, Sesizarea Penală nr.TMG\_AIF ... /27.04.2018 la care au anexat Procesul Verbal nr. ..../19.04.2018 împreună cu anexele, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ... /26.04.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM... /26.04.2018 de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală petenta a formulat contestație, iar prin Decizia nr. **2263/07.02.2019**, D.G.R.F.P Timișoara, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat soluționarea cauzei deoarece, în speță, au existat suspiciuni privind comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare banilor, având în vedere că urmare verificării s-a constatat că petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferentă tranzacțiilor cu firmele C ... SRL, B ... SRL, A ... SRL și E SRL, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat ca există suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat de către ultimul beneficiar al facturii, ceea ce a indicat posibilitatea existenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală în formă continuată, prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin **Ordonanța de clasare din 16.12.2020** pronunțată în dosar nr. ... /P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș s-a dispus clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea 241/2005, reținându-se următoarele :

*„În urma probelor administrate nu a rezultat că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art. 9 al 1 lit. c din Legea 241/2005, sub aspectul laturii obiective nu este îndeplinită condiția elementului material în sensul evidențierii în actele contabile a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea unor operațiuni fictive. O operațiune este fictivă când este disimulată realitatea în sensul că operațiunea consemnată în documentele legale nu a existat în realitate și implicit nici cheltuiala cu această operațiune. Aceste aspecte nu se regăsesc în situația dată, relațiile comerciale cu cele patru societăți analizate în prezentul dosar au existat în realitate, administratorii acestor societăți precum și angajatul societății la care este administrator ... .. au confirmat efectuarea lucrărilor. Simplu fapt că firmele subcontractante au efectuat lucrările cu angajați fără forme legale și astfel societățile respective nu figurează la I.T.M. cu angajați nu este suficient a concluziona că lucrările nu au fost efectuate atâta timp cât din coroborarea tuturor probelor se confirmă relațiile comerciale și implicit efectuarea lucrărilor.”*

Conform Ordonanței de clasare din 16.12.2020 pronunțată în dosar nr. ... /P/2018, rezultă că soluția de clasare a avut la bază « **examinarea aspectelor cuprinse în referat precum și din actele aferente** », Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018 încheiat de IPJ TIMIȘ - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice fiind comunicat împreună cu Ordonanța de clasare și DGFRP Timișoara, conform pct. 3 din dispozitivul ordonanței.

Or, organele de cercetare penală în cuprinsul Referatului cu propunerea de clasare nr. ... /2018 încheiat de IPJ TIMIȘ - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, au reținut următoarele :

*«Numitul ... .. , administratorul SC X SRL a depus la dosarul cauzei contracte și situații de lucrări, cu privire la locațiile și serviciile prestate, la care au participat și angajați ai SC C ... SRL, SC B ... SRL, A ... SRL și SC E SRL.*

*În urma demersurilor efectuate la societățile indicate de numitul ... .. , pentru a confirma executarea unor lucrări de către SC X SRL, societățile ... .. SRL, ... .. SRL, ... .. SRL, ... .. SRL (fostă SC ... . SRL), ... .. SRL, ... .. SA, confirmă faptul că au fost executate lucrări, sens în care depun documente justificative.»*,

concluzia procurorului de caz fiind conform Ordonanței de clasare din 16.12.2020 că «*sub aspectul laturii obiective nu este îndeplinită condiția elementului material în sensul evidențierii în actele contabile a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea unor operațiuni fictive*» subliniind că «*relațiile comerciale cu cele patru societăți analizate în prezentul dosar au existat în realitate*» .

Împotriva Ordonanței de clasare din 16.12.2020 dispusă în dosar nr. ... /P/2018 de Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș și menținută prin Ordonanța din 14.02.2021 pronunțată de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /2021, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Administrația Județeană Finanțelor Publice Timiș, a formulat plângere care a făcut obiectul dosarului nr. ... /30/2021 al Tribunalului Timiș - Secția Penală.

Serviciul Juridic al AJFP Timiș a comunicat structurii de soluționare a contestațiilor un extras de pe portalul Tribunalului Timiș, conform căruia în legătură cu dosarul nr. ... /30/2021 al Tribunalului Timiș - Secția Penală având ca obiect "*plângere soluții de neurmărire/netrimiteri în judecată*" instanța penală a respins plângerea, prin hotărârea nr. 278/06.05.2021, dispunând:

*"În temeiul art. 341 alin. 6 lit. a cod pr. penală, respinge ca nefondată, plângerea formulată de petenta Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin AJFP Timiș cu sediul (...) împotriva ordonanței de clasare dispusă de procuror la data de 16.12.2020 în dosar ... /P/2018 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș și menținută prin ordonanța din 14.02.2021 pronunțată de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș în dosar ... /2021. În temeiul art. 275 alin. 2 cod pr. penală, obligă petenta la plata sumei de 200 lei, cu titlu de cheltuielile judiciare față de stat. **Definitivă**. Pronunțată în ședința publică din 06.05.2021."*

Parcursul procesului penal a fost analizat și de instanțele de contencios administrativ care au exercitat controlul de legalitate asupra Deciziei nr. **2263/07.02.2019** a D.G.R.F.P Timișoara prin care s-a suspendat soluționarea cauzei.

În acest sens, la fila 7 din Decizia civilă nr. ... pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. ... /30/2020 este prezentat în mod cronologic derularea întregului procesului penal de la formularea sesizării penale nr. ... /27.04.2018 până la hotărârea Tribunalului Timiș din dosarul ... /30/2021.

Învederăm că și Curtea de Apel Timișoara în Decizia civilă nr. ... /28.06.2021 a reținut că "*prin Ordonanța emisă la data de 16.12.2020 dispusă în dosarul de urmărire penală anterior menționat s-a constatat că relațiile cu cele 4 societăți prestatoare reflectă operațiuni reale (...)*".

În drept, art. 277 alin. 3 și alin. 4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**"ART. 277**

*Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(...)(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."*

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.



Totodată, pct.10.4 din Ordinul 3741/20015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*„10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”*

Potrivit acestor prevederi legale, **organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, sunt obligate să țină cont de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au apreciat că petenta a înregistrat în evidența sa financiar contabilă facturi emise de cei patru furnizori care **„nu îndeplinesc condiția de fond, adică nu au conținut economic, ci numai juridic în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale”**, fapte care ar fi posibil să întrunească elementele infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că relațiile petentei cu cele patru societăți prstatoare ar reflecta operațiuni comerciale nereale, premisa organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt fiscală constatată nu se confirmă (în acest sens fiind cele stabilite în cadrul procesului penal, atât de organele de cercetare și urmărire penală, cât și de instanța penală).

De altfel, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.5. din Ordinul 3741/20015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara cu **adresa nr. TMR\_DGR ... /22.07.2021** a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș completarea dosarului cauzei cu punctul său de vedere privind soluționarea pe fond a contestației în raport de soluția organelor penale, precum și față de motivarea conținută de Ordonanța de clasare din 16.12.2020 dispusă în dosar nr. ... /P/2018 de Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș și implicit și față de Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018 încheiat de IPJ TIMIȘ - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, care a stat la baza emiterii Ordonanței de clasare conform preambului acesteia, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale, în vederea reluării soluționării pe fond a contestației în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș a răspuns cu adresa nr. TMG\_AIF ... /29.07.2021**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.07.2021, în care a precizat că atât în ceea ce privește nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, cât și în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar aferentă facturilor înregistrate în contabilitatea petentei de la cei 4 furnizori, își menține **„punctul de vedere (...) așa cum este consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM ... /26.04.2018.”**

De asemenea, în cuprinsul adresei nr. TMG\_AIF ... /29.07.2021, organele de inspecție fiscală au reiterat faptul că:

- „**facturile de la acești furnizori înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond, adică nu au conținut economic ci numai juridic în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă și nu pot fi considerate deductibile la stabilirea impozitului pe profit.**”

- „**Până la finalizarea inspecției fiscale nu s-au prezentat niciun fel de documente justificative cu excepția unui singur contract (în copie) încheiat sub nr. ..../19.04.2013 cu societatea B ... SRL**”.

afirmații care la data prezentei **nu sunt corelate cu concluziile etapei de cercetare și urmărire penală confirmate de instanța penală**, inspecția fiscală în răspunsul transmis organului competent în soluționarea contestației valorificând în mod exclusiv constatările din timpul inspecției fiscale, neavând în vedere principiul general de drept *penalul ține-n loc civilul*; a proceda altfel, per a contrario, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Organul de soluționare competent în soluționarea contestației din cadrul D.G.R.F.P Timișoara are în vedere următoarele concluzii rezultate potrivit probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale, respectiv:

- soluția de clasare dispusă prin Ordonanța de clasare din 16.12.2020 din dosar nr. ... /P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș a avut la bază « **examinarea aspectelor cuprinse în referat precum și din actele aferente** » ;

- în Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018 întocmit de IPJ TIMIȘ - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, s-a reținut că „**Numitul ... .. , administratorul SC X SRL a deșus la dosarul cauzei contracte și situații de lucrări, cu privire la locațiile și serviciile prestate, la care au participat și angajați ai SC C ... SRL, SC B ... SRL, A ... SRL și SC E SRL.**”, în timp ce din RIF nr. F-TM ... /26.04.2018 și din adresa Inspecției Fiscale nr. TMG\_AIF ... /29.07.2021, rezultă că petenta „**nu a prezentat documente justificative care atestă realitatea operațiunilor desfășurate**”, singura referire vizând un „**singur contract (în copie) încheiat cu societatea B ... SRL**” care însă nu a fost analizat sub aspectul clauzelor contractuale;

- administrarea altor mijloace de probă specifice procedurii penale: audiere de martori, confirmarea lucrărilor și depunerea unor documente justificative de către societățile ... .. SRL, ... .. SRL, ... SRL, ... SRL (fostă SC ... . SRL), ... SRL, ... SA) care au condus la soluția de clasare față de ... .. , administratorul X SRL;

- infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 indicată în sesizarea penală, constă în evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale ;

- conform ICCJ - Decizia nr. ... /28.01.2013 noțiunea de « **operațiune fictivă** » poate să conștea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. A evidențierea operațiuni fictive înșeamnă a înregistra anumite operațiuni care nu au existat în documentele legale, cum ar fi, spre exemplu, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

- materialul probator administrat de organele de urmărire penală nu au confirmat cele

reținute de organele de inspecție fiscală referitor la nerealitatea operațiunilor derulate cu firmele partenere;

- conform art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 raportat la Decizia nr. ... /28.01.2013 a ICCJ « **Elementul material al laturii biective constă în evidențierea, în actele contabile sau în alte ocumente legale, a unor operațiuni fictive.** » ;

- clasarea dispusă de organele de urmărire penală s-a întemeiat pe faptul că « **sub aspectul laturii obiective nu este îndeplinită condiția elementului material în sensul evidențierii în actele contabile a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale sau evidențierea unor operațiuni fictive**» subliniind că «**relațiile comerciale cu cele patru societăți analizate în prezentul dosar au existat în realitate.**».

Referitor la punctul de vedere al organelor de inspecției fiscale în raport cu soluția penală definitivă pronunțată în cauză, arătăm că D.G.R.F.P. Timișoara, în considerarea dispozițiilor pct. 10.5. din OPANAF nr. 3741/2015, legal investită cu soluționarea contestației, se va pronunța și în raport cu motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz, în prezenta cauza vis-a-vis de Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018 întocmit de IPJ TIMIȘ care a stat la baza soluției de clasare.

Așa cum rezultă din Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018 întocmit de IPJ Timiș care a stat la baza soluției de clasare din Ordonanța pronunțată în data de 16.12.2020 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș „Numitul ... .. , administratorul SC X SRL **a deșus la dosarul cauzei contracte și situații de lucrări, cu privire la locațiile și serviciile prestate**, (...)”, în timp ce argumentele organelor de inspecție fiscală din adresa nr. TMG\_AIF ... /29.07.2021, are în vedere constatările rezultate din inspecția fiscală finalizată prin RIF nr. F-TM ... /26.04.2018, ignorând mijloacele de probă prezentate de petentă în etapa de urmărire și care au fost administrate în condițiile legii de unitatea de parchet competentă.

Astfel, ulterior finalizării procesului penal, starea de fapt fiscală bazată pe nerealitatea operațiunilor derulate de petentă cu cei patru furnizori de servicii nu mai subzistă, în condițiile în care instanța penală a respins definitiv plângerea formulată de autoritățile fiscale.

Mai mult, inspecția fiscală nu a analizat (în condițiile existenței unor mijloace de probă avute în vedere în etapa penală conform celor reținute în Referatul cu propunerea de clasare nr. ... /2018 întocmit de IPJ Timiș) dacă pentru toate operațiunile efectuate sunt întrunite cumulativ condițiile de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul masei profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art. 21, art. 126, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că jurisprudența europeană este imperativă în acest sens, fiind direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”, spre exemplificare Cauza C-80/11 și C-142/11 din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 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 TVA-ului pe care îl 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.”, și faptul că:

Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

Totodată, D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației reține invocarea de către petentă a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv faptul că este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile dreptul de deducere în situația în care „ținând cont de **factori obiectivi**, se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA”; or, așa cum rezultă din actele procesuale emise de unitatea de parchet competentă urmare administrării mijloacelor de probă în etapa procesual penală, precizate în cuprinsul prezentei decizii, în urma parcurgerii etapei procesual penale organele abilitate au constatat existența unor contracte și situații de lucrări (fiind administrate totodată și alte mijloace de probă specifice procedurii penale: audiere de martori, confirmarea lucrărilor și depunerea unor documente justificative de către societățile ... SRL, ... SRL, ... SRL, ... SRL (fostă SC ... SRL), ... SRL, ... SA) care au condus la soluția de clasare față de ... , administratorul X SRL.

Astfel, analizând documentele existente la dosarul cauzei prin raportare la motivarea cuprinsă în soluțiile definitive ale organelor de urmărire penală, respectiv instanța penală competentă, se constată că D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt, atâta vreme cât suspiciunile referitoare la nerealitatea operațiunilor au fost infirmate

definitiv, iar în etapa de urmărire penală, petenta prezentat documente care nu au fost verificate de inspecția fiscală, conform art. 113 Cod procedură fiscală:

*„(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*

În consecință, D.G.R.F.P. Timisoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM ... /26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018 în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând: ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar și ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor prin prisma prevederilor art.21, art.145, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal, ținând seama de constatările din etapa procesual penală, respectiv de mijloacele de probă prezentate în cadrul urmăririi penale, care au confirmat realitatea operațiunilor efectuate de petentă.

Organele fiscale vor face aplicațiunea prevederilor art. 7 „Rolul activ” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a petentei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei, avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

**Referitor la refacerea inspectiei fiscale în ceea ce privește achizițiile efectuate de petentă de la furnizori inactivi la data emiterii facturilor, se rețin următoarele:**

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că petenta a efectuat achiziții:

- de la A SRL - inactivă din data de 30.05.2011 și
- de la C ... SRL - inactivă din data de 01.08.2012,

organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 11 alin. 1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. ”**

organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, neacordând totodată dreptul de deducere a TVA aferentă, în perioada verificată.

Potrivit acestor prevederi legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Conform OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală:

**„ART. 78<sup>1</sup> Registrul contribuabililor inactivei/reactivați**

**(...) (8) Registrul contribuabililor inactivei/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).”**

Totodată potrivit **Ordinul nr. 3.347 din 20 octombrie 2011** pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

**“ART. 8**

**(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de întâi a lunii următoare comunicării deciziei de declarare în inactivitate.**

**ART. 10**

**Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la secțiunea "Informații publice".”**

Se reține astfel că datele la care furnizorii în cauză au fost declarați contribuabili inactivi, precum și datele de la care organele fiscale au anulat acestora înregistrarea în scopuri de TVA, astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, se regăsesc și în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform paginii de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, opozabilă *erga omnes*.

Raportat la starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală în cauză, se ridică problema dacă soluția de clasare din cadrul procesului penal, împreună cu constatările organelor de cercetare și urmărire penală, respectiv cele ale instanței penale (hotărârea penală nefiind comunicată structurii de soluționare a contestațiilor, însă Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Timiș, în calitate de organ care a formulat sesizarea penală este parte în procesul penal având acces la procedura penală) au relevanță în legătură cu achizițiile efectuate de petentă de la furnizori inactivi.

Răspunsul la această problemă este negativ, în situația în care chiar și în derularea unor operațiuni comerciale în deplină realitate economică, autoritatea fiscală are obligația de a aplica normele legale din domeniul fiscal, obligație care de altfel incumbă și contribuabililor având la bază o normă legală publicată în Monitorul Oficial al României, opozabilă *erga omnes*.

Sușinerile din contestația formulată referitor la faptul că furnizorilor nu li s-a adus la cunoștință starea de inactivitate conform art.44 Cod de procedură fiscală astfel încât, în opinia sa, actul administrativ fiscal nu este opozabil contribuabilului și nu produce niciun efect juridic, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care atât *norma generală* Codul de procedură fiscală - art. 78<sup>1</sup> alin. (8) - (10), cât și Ordinul nr. 3.347/2011 ca normă specială, stipulează că Registrul contribuabililor inactivei/reactivați este **public**, fiind afișat pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală; informațiile comunicate utilizatorilor acestei baze de date, preluând automat informațiile din serverele ANAF, astfel încât petenta avea posibilitatea facilă de a se informa despre partenerii săi comerciali, iar potrivit principiului de drept „*nemo censitur ignorare legem*”, se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile privind achizițiile de la contribuabili inactivi, care influențează modul de calcul și stabilire a **impozitului pe profit**, cu ocazia refacerii inspekției fiscale organele de inspecție fiscală vor aplica dispozițiile art. 11 alin. 1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform principiului general de drept tempus regit actum, urmând însă ca aceste cheltuieli să fie analizate și prin prisma prescripției dreptului de a stabili impozitul pe profit, în considerarea celor precizate la cap. din prezenta decizie „*Aspecte procedurale*”, în funcție de concluziile rezultate, cheltuielile urmând a fi anulate (în situația constatării prescripției) sau rămânând cheltuieli nedeductibile conform art. 11 alin. 1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește capătul de cerere privind **taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor efectuate de petentă de la contribuabili inactivi, petenta invocând în motivarea pretențiilor sale Cauza C-277/14, se rețin următoarele:

Se reține că sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA - componenta a acțiunii comunitare, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Față de jurisprudența invocată de petentă - Cauza **C-277/14** - învedereăm petentei că, ulterior pronunțării de către CJUE a hotărârii invocate în contestație - care referă la faptul că s-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru facturi emise de un „furnizor inexistent”, CJUE a pronunțat hotărârea din 19 octombrie 2017 a Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza **C-101/16 Paper Consult SRL**, care a analizat refuzul „dreptului de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată pentru prestări de servicii achiziționate (...), pentru motivul că aceasta din urmă era declarată contribuabil "inactiv"” - care reprezintă chiar cauza supusă soluționării.

Astfel, raportat la considerentele și dispozitivul acestei hotărâri și având în vedere că prin Hotărârea CJUE pronunțată în Cauza C-101/16, opozabilă *erga omnes*, s-a dispus:

„56 *Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrisi ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.*

57 *În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.*

59 *Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în*



*poftida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.*

*60. Or, imposibilitatea persoanei impozabile de a demonstra că tranzacțiile încheiate cu operatorul declarat inactiv îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și în special că TVA-ul a fost plătit trezoreriei publice de către acest operator depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de această directivă.”,*

cu ocazia refacerii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală vor analiza dacă furnizorii declarați inactivi au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestată și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere.

În situația în care din verificările efectuate de inspecția fiscală va rezulta că furnizorii în cauză nu au declarat și colectat TVA aferentă facturilor emise ulterior declarării acestora ca inactivi, respectiv nu au achitat taxa pe valoarea adăugată, în corect și legal va rezulta că facturile fiscale în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în ele.

În această situație se reține că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii Europene ca autoritatea fiscală să pretindă unui operator să ia orice măsură și să ar putea solicita, în mod rezonabil, pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă (a se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, pct. 52).

Așa cum a constatat CJUE în hotărârea mai sus indicată, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că furnizorul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă, fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege.

Singura obligație a petentei consta în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte ușor de efectuat (a se vedea pct. 54 din Hotărârea Paper Consult).

Astfel, realizând o paralelă între cele două spețe: cauza supusă soluționării și cauza Paper Consult, rezultă că în cazul în care furnizorii în cauză nu au declarat și colectat TVA aferentă facturilor emise ulterior declarării acestora ca inactivi, respectiv nu au achitat taxa pe valoarea adăugată, diferența dintre ele ar consta tocmai în faptul că furnizorul societății Paper Consult a plătit sumele reprezentând TVA colectată, Guvernul României confirmând faptul că *„fuseseră efectiv plătite”* - acesta fiind motivul care a determinat CJUE să se opună *„unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.”*

#### **B. Referitor la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018**

În fapt, petenta contestă și accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018, în cauză fiind incident principiul general de drept *accessorium sequitur principale*.

În drept, dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:  
„ART. 22

*Stingerea creanțelor fiscale*

*Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.*

ART. 50

*Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.*

*(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.*

ART. 51

*Efectele anulării actului administrativ fiscal*

*(1) Ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.”*

Raportat la dispozițiile legale mai sus citate, în condițiile în care conform cap. III pct. A. al prezentei decizii de soluționare, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției în considerarea dispozițiilor art. 50 alin. 2 Cod procedură fiscală și în baza principiului general de drept **accesorium sequitur principale**, se va desființa și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... /24.05.2018, emisă de AJFP Timiș pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

făcând aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului

*administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,*

**organul fiscal competent** urmând să procedeze la recalcularea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale rămase de plată în sarcina petentei, ulterior refacerii inspecției fiscale, cu respectarea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

### **D E C I D E :**

- **desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F\_TM ... /26.04.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /26.04.2018 de A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

urmând ca organul de inspecție fiscală competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare;

- **desființarea** Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /24.05.2018, emisă de AJFP Timiș, **pentru suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar,
- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

urmând ca organul fiscal competent să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet Individual de Avocat “... .. - ... ” ,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Evidență

Plătitori Persoane Juridice,

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

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,