

## DECIZIA nr.1373

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, prin adresa si A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Municipal prin adresa, inregistrate la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X, prin contestatia, inregistrata la A.J.F.P., contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si anume contesta obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin remiterea acestuia sub semnatura contribuabilului conform documentelor existente la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de.., inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

De asemenea, contestatia privind Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat contribuabilului conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si solicita anulara actelor administrativ fiscale cu privire la impozitul pe profit si TVA , dobanzi si penalitati de intarziere din urmatoarele motive:

### **Aspecte de nelegalitate a efectuării inspecției fiscale:**

1) Cu ocazia efectuării inspecției fiscale nu au fost respectate prevederile art.110 și art.112 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu prevederile art.347 din același act normativ și art.91, art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

Societatea contestată arată că prin Avizul de inspecție fiscală a fost instiintată ca va face obiectul unei inspecții fiscale care vizează impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.01.2013 și TVA pentru perioada 01.02.2011-31.08.2017; considera că se impune a se analiza, pentru creanțele fiscale suplimentare stabilite pe anul 2011, termenul prevăzut de norma legală menționată anterior, în sensul că termenul de prescripție pentru anul 2011 curge de la data de 01.01.2012 și se împlineste la data de 01.01.2017.

Arată că, prin Decizia de impunere au fost stabilite pe anul 2011 obligații fiscale reprezentând impozit pe profit, defalcate în anexa la decizia de impunere astfel:...

Astfel, societatea contestată arată că pentru creanțele născute în anul 2011 a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare și solicită analizarea legalității Deciziei de impunere și a anexei acesteia și admiterea contestației cu privire la suma de... ca fiind nelegal stabilită și nedatorată.

2) Organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit rolul activ încălcând prevederile art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală;

Societatea contestată invocă dispozițiile art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și susține că starea de fapt nu a fost stabilită în mod obiectiv deoarece obligațiile fiscale suplimentare de plată au fost stabilite având la bază comportamentul fiscal neadecvat al furnizorilor acesteia; susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația să dispună efectuarea unor verificări încrucisate la furnizori pentru a verifica motivele pentru care aceștia au omis declararea livrărilor efectuate către Societatea X și pentru a stabili cu certitudine existența unui circuit fraudulos.

Societatea contestată susține că nu este răspunzătoare pentru faptul că furnizorii nu au declarat lucrările, nu au depus declarațiile la organul fiscal iar organele de inspecție fiscală nu au competența de a califica operațiunile de aprovizionare efectuate de la acești furnizori ca fiind nereale deoarece aceste marfuri au fost introduse în circuitul economic și a achitat obligațiile fiscale datorate din vânzarea lor; invocă în susținere dispozițiile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, art.46 din Codul comercial.

3) Decizia de impunere a fost emisă fără respectarea art.46 "Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală;

Societatea contestată arată că Decizia de impunere a fost emisă fără a i se oferi posibilitatea exercitării dreptului la apărare; lipsa mențiunii privind audierea contribuabilului din cuprinsul deciziei de impunere reprezintă o cauză a nulității actului administrativ fiscal. Retinerea organului de control ca "aceste mențiuni se regăsesc la capitolul Discuția finală din raportul de inspecție fiscală" nu este reală și nici suficientă, deoarece această audiere nu a avut loc în realitate, societății nu i s-a dat posibilitatea să-și exprime punctul de vedere.

Societatea contestată susține că pe parcursul inspecției fiscale, contribuabilul nu a fost informat despre aspectele controlate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, nu i s-a comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală, fiind încălcate dispozițiile art.130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală; Susține că nu i s-a comunicat niciun document din care să rezulte data, ora și locul la care va avea loc discuția finală fiind încălcate dispozițiile art. 9 coroborat cu prevederile art.6 alin.(3) din Codul de procedura fiscală. Modul în care organele de control înțeleg să respecte procedura fiscală reiese foarte clar din întocmirea actelor de procedura respectiv Invitația pentru discuția

finala, prin care contribuabilul este instiintat sa se prezinte in ziua urmatoare la sediul organului fiscal, pentru a avea discutia finala, fara ca, in prealabil sa fie instiintat despre constatările fiscale.

Societatea contestatara considera ca acest act a fost conceput abuziv fiind incalcate dispozitiile art. 130 alin 5 din Codul de procedura fiscala potrivit caruia contribuabilul are dreptul sa prezinte punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscala in termen de cel mult 5 zile lucratoare de la data încheierii inspectiei fiscale.

Societatea contestatara sustine ca reaua credinta a organelor de control reiese si din anexa 8 "Notificare" , prin care aceasta ar fi fost fortata sa renunte la exprimarea unui punct de vedere.

Societatea contestatara solicita sa i se prezinte modalitatea de comunicare a proiectului de raport de inspectie fiscala si instiintarea pentru discutia finala, potrivit art 54 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, invocand in acest sens prevederile art.48 din Codul de procedura fiscala.

Pentru motivele aratate mai sus, societatea contestatara invoca exceptia lipsei audierii avand in vedere ca nu i-au fost comunicate actele de procedura si nu i-au fost respectate termenele prevazute expres in legislatia fiscala.

Societatea contestatara sustine ca o alta cauza de nulitate a deciziei de impunere o reprezinta faptul ca, in cuprinsul acesteia, nu s-au facut mentiuni referitoare la obiectul actului administrativ fiscal; o alta cauza de nulitate a actului contestat este lipsa clara a motivului de fapt, avand in vedere ca organele de control se limiteaza la insiruirea unor societati, a datelor de identificare, a comportamentului fiscal al acestuia, tragand doar concluzia ca tranzactiile efectuate cu aceste societati nu sunt reale, fara a motiva actele administrativ-fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii.Organele de control trebuiau sa motiveze constatările pe baza de documente, informatii relevante in cauza, documente si informatii primite din controale incrucisate, informari de la alte institutii sau organe fiscale si aveau obligatia analizarii tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, a circuitului documentelor si al marfurilor, fluxurilor de numerar si, in urma analizei se constata suspiciuni privind caracterul fictiv al unei tranzactii.

Societatea considera ca un alt viciu de nelegalitate rezulta din nerespectarea prevederilor art 131 alin 4, 5 si 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in conditiile in care Decizia de impunere a fost emisa in data de..., orele.. anterior Raportului de inspectie fiscala, emis in data de.. orele ..

Pentru motivele mai sus prezentate, societatea contestatara sustine ca, controlul fiscal s-a realizat fara respectarea regulilor impuse de legislatia in materie, precum si a drepturilor prevazute in Carta drepturilor si obligatiilor contribuabilului, pe timpul desfasurarii inspectiei fiscal si, pe cale de consecinta, actul administrativ emis, in aceste conditii este lovit de nulitate absoluta, astfel incat organul de solutionare a contestatiilor are indreptatirea de a da curs prevederilor art. 276 alin .6 din Codul de procedura fiscala.

### **Pe fondul cauzei**

1).Cu privire la impozitul pe profit , stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, societatea contestatara sustine ca operatiunile in cauza sunt reale, ca inregistrările efectuate in contabilitate au la baza facturile emise de furnizorii mentionati in actul administrativ fiscal , intocmite si completate cu toate informatiile cerute de lege si a caror valoare a fost achitata integral.

Sustine ca, pentru constatarea situatiei de fapt fiscale, organele de control aveau obligatia sa tina cont si de reglementările contabile privind situatiile financiare aprobate prin Ordin al MFP si care cuprind prevederi generale privind tratamentul contabil al operatiunilor economico-financiare.Potrivit acestor reglementari, veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in

contabilitate prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

Societatea X sustine ca organele de control nu au luat in considerare toate elementele care pot duce la stabilirea unei stari de fapt reale, iar refuzul dreptului de deducere a acestor cheltuieli reprezinta o incalcare a dispozitiilor art.13 din Codul fiscal potrivit caruia prevederile legislatiei fiscale se interpreteaza unele prin altele, dand fiecaruia intelesul ce rezulta din ansamblul legii.

Societatea contestata invoca dispozitiile art.19 din Codul fiscal potrivit caruia profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri.Considera ca a avea venituri fara nicio cheltuiala, este o aberatie si denota, fara dubii, ca principiul prelevanta economicului asupra juridicului, invocat in actul administrativ fiscal, nu a fost respectat in aceste constatari care nu au nicio legatura cu realitatea economica a societatii.

Sustine ca interpretarea unui text de lege trebuie sa se faca prin raportare la intreg continutul acelor reglementari pentru ca interpretarea sa respecte spiritul si scopul legii;solicita analiza acestor operatiuni in ansamblu, din punct de vedere economic, iar in conditiile in care cheltuielile cu achizitii de marfa nu sunt acceptate ca fiind cheltuieli deductibile, respectiv in scopul obtinerii de venituri, atunci nu exista nici veniturile respective.

De asemenea, societatea considera ca se pun in sarcina sa si obligatiile fiscale nedecarate si datorate de alte societati, al caror comportament a fost descris in cuprinsul actelor administrative contestate.

2.Referitor la TVA stabilita suplimentar;

a)Cu privire la TVA aferenta achizitiilor efectuate de la societati din Bucuresti si pentru care organele de control au anulat dreptul de deducere societatea prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Este absurd ca o societate care este corecta din punct de vedere fiscal, isi inregistreaza fiecare operatiune, sa fie impozitată suplimentar, pentru simplul fapt ca furnizorul de la care a achizitionat marfa are un comportament fiscal neadecvat.Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoare adaugata nu cuprinde prevederi referitoare la anulara dreptului de deducere in situatia de frauda fiscala sau abuz si din acest motiv nici legislatia nationala in domeniu nu contine astfel de prevederi.Sub aspectul legislatiei comunitare statele membre si implicit autoritatile nationale au obligatia legala de a-si indeplini obligatiile impuse prin Tratatul UE. Astfel, autoritatile fiscale au obligatia de a se asigura ca interpretarile date legislatiei fiscale si practica nationala sunt conforme cu interpretarile Curtii de Justitie a UE, singura instanta competenta, conform art. 267 din Tratatul privind functionarea UE sa interpreteze tratatele, precum si sa se pronunte cu privire la interpretarea si validitatea dreptului derivat.Hotărârile CJUE sunt aplicabile ca atare si constituie izvor de drept chiar daca nu sunt mentionate in mod expres in legislatia fiscala.

Invoca Hotararile CJUE C-80/2011, C- 142/2011 si C-285/2011, conexasi sustine ca, avand in vedere faptul ca legislatia nationala nu prevede - anulara dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata la beneficiar pentru facturile primite de la furnizori inainte de data inactivarii acestora si inscrierii ca inactiv in Registrul contribuabililor inactivi, considera ca dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat pentru facturile primite de la furnizori inainte de data inactivarii, respectiv a radierii numai daca organele de control detin elemente obiective care sa probeze, faptul ca Societatea X stia sau ar fi trebuit sa stie ca aceste operatiuni sunt implicate intr-o frauda.

In contestatia formulata, societatea enumera furnizorii de marfuri , care la data achizitiei erau activi si sustine ca:

- Societatea F;

La data efectuarii achizitiei si la data prezentei, societatea figureaza activa pe site-ul

ANAF.

Nedeclararea celor 16 facturi cu TVA inscrisa, nu poate fi imputata societatii ;  
Convorbirea telefonica efectuata de organele de control cu reprezentantul societatii nu poate fi retinut ca o proba obiectiva;

-Societatea B;

La data efectuarii achitiilor societatea figura activa pe site-ul ANAF si a fost radiata din decembrie 2014.

Nedeclararea livrarilor efectuate nu poate fi imputata Societatea X;

Referirea organelor de control la un proces verbal incheiat de organele fiscale din Bucuresti nu poate fi retinut ca document relevant in cauza avand in vedere faptul ca achizițiile efectuate de societate, de la acest furnizor, au fost in perioada noiembrie 2011-iulie 2012, ulterior verificarii.

-Societatea C

La data efectuarii achizițiilor societatea era activa, fiind declarata inactiva in martie 2016.

Comportamentul fiscal neadecvat al acesteia nu poate fi transpus Societatii X;  
Convorbirea telefonica si adresa primita de la un contribuabil declarant inactiv nu poate fi retinuta ca proba obiectiva;

-Societatea Z;

La data efectuarii achizițiilor societatea era activa pe site-ul ANAF;  
Nedepunerea declaratiilor de catre furnizor nu poate fi imputata Societatii X;  
Comportamentul fiscal neadecvat al furnizorului nostru nu constituie un element obiectiv;

-Societatea D;

La data efectuarii achizițiilor societatea figura activa pe site-ul ANAF, fiind declarata contribuabil inactiv din noiembrie 2013;

Inregistrarea in scopuri de TVA a fost anulata din oficiu de organul fiscal, incepand cu august 2012, dar societatea este in continuare persoana impozabila din punct de vedere al TVA, cu drepturi si obligatii, inclusiv dreptul de a emite facturi cu TVA.

Organul de control nu probeaza cu documente sau informatii sustinerile potrivit carora facturile nu sunt reale.

- Societatea L;

La data efectuarii achizițiilor, societatea era activa pe site-ul ANAF, fiind declarata inactiva din iunie 2016;

Nedepunerea declaratiilor de catre furnizor nu poate fi imputata Societatii X;

Simpla constatare a organelor de control ca facturile inregistrate in contabilitate nu sunt reale, nu este suficienta fara a proba cu documente sau informatii relevante;

-Societatea F;

Achizițiile de la acest furnizor au fost efectuate in luna februarie 2012, cand societatea figura ca fiind activa pe site-ul ANAF, fiind radiata ulterior, in august 2014;

Nedeclararea livrării efectuate nu poate fi imputata Societatii X;

Constatarile organelor de control sunt toate teoretice, fara un suport probator;

-Societatea E;

Achizițiile de la acest furnizor, au fost efectuate in luna noiembrie 2012 iar societatea furnizoare a fost declarata contribuabil inactiv incepand cu mai 2015;

Nedepunerea declaratiilor de catre furnizor nu poate fi imputata Societatii X;

Organul de control nu isi probeaza constatarile cu documente sau informatii relevante, retinand doar ca factura nu este reala.

-Societatea M si Societatea I ;

La data efectuarii achizițiilor societatea era activa pe site-ul ANAF, fiind declarata inactiva incepand martie 2012; Nedeclararea livrării efectuate de catre furnizor nu poate

fi imputata Societatii X;

Lipsesc elementele obiective pentru calificarea acestei tranzactii ca nefiind reala;

Societatea contestatara invoca prevederile art. 6 si 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si sustine ca 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, sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

Astfel, considera ca pentru achizitiile efectuate de la furnizori care au fost declarati inactivi sau radiati ulterior, organul de control ar fi trebuit sa aiba in vedere constatari bazate pe documente, informatii relevante in cauza, documente si informatii primite din controale incrucisate, informari de la alte institutii, analizarea circuitului documentelor, a fluxurilor de numerar si a marfurilor si ce constatari pot duce la aceste suspiciuni, privind un posibil caracter fictiv al operatiunilor sau al efectelor unei tranzactii fara scop economic. Simpla declarare a inactivitatii furnizorului, anterior datei tranzactiei, trebuie avuta in vedere la stabilirea regimului de nedeductibilitate al chetuielilor si al taxei pe valoarea adaugata, aferenta achizitiei de marfuri doar in corelatie cu documente si informatii relevante care pot fi considerate probe.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala in mod nelegal au considerat nedeductibila TVA inscrisa in facturile de achizitii emise de furnizorii in cauza.

b) Referitor la TVA aferenta achizitiilor respinsa la deductibilitate pe motiv ca nu au baza un document justificativ, societatea contestatara sustine ca pe parcursul desfasurarii controlului nu i s-a acordat un termen rezonabil de refacere a documentelor asa cum prevede legislatia .

Precizeaza ca va depune documente pe parcursul solutionarii contestatiei.

Cu privire la accesoriile stabilite suplimentar prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, societatea contestatara invoca principul de drept potrivit caruia "secundarul urmeaza principalul" si solitata admiterea contestatiei si pentru acest capat de cerere pe motiv ca obligatiile fiscale accesorii sunt nelegale si nedatorate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice, s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare din care impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, rezulta:

In perioada 01.01.2011-31.01.2013 Societatea X a desfasurat activitate de comert cu amanuntul al textilelor, imbracamintei si incaltamintei efectuate prin standuri, chioscuri si piete .

Din analiza documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de societate si din informatiile existente in baza de date ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat:

a) Din analiza informatiilor existente in aplicatia "FISCNET" rezultate din prelucrarea

datelor din Declaratiile privind livrarile/prestarile de servicii si achizitiile efectuate pe teritoriul national de catre platitorii de TVA (D394) au rezultat neconcordante intre valoarea achizitiilor de bunuri declarate de Societatea X si cuantumul livrarilor declarate de catre partenerii de afaceri ai acesteia, furnizorii de bunuri si servicii nedeclarand livrarile efectuate catre Societatea X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada ianuarie 2011-septembrie 2013, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de bunuri si servicii cu taxa pe valoarea adaugata in baza facturilor care au inscrise la rubrica furnizori diverse societati din mun.Bucuresti.

In timpul controlului Societatea X nu a prezentat facturile si notele de receptie aferente operatiunilor derulate in perioada ianuarie 2011-decembrie 2013 cu societatile mai sus enumerate .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantului legal al societatii iar acesta, prin imputernicit, a raspuns ca" Documentele ce au fost cerute de organul de control fiscal pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2013, avand o activitate de comert ambulant, nu le-am putut gasi"

In timpul controlului, societatea a prezentat doar jurnale pentru cumparari, registrul jurnal si fisele furnizorilor.

Din verificarea acestor documente organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat doar o parte din achizitii in evidenta financiar-contabila, pe contul 371 "Marfuri", contravaloarea acestora fiind ulterior descarcata din gestiune si inregistrata pe cheltuieli de exploatare (cont 607 „Cheltuieli cu marfurile”), restul fiind inregistrate în contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile", deductibile la calculul impozitului pe profit.

Analizand achizitiile de bunuri si servicii efectuate de la furnizorii mai sus enumerati organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-De la F, in perioada noiembrie 2012-iunie 2013, Societatea x a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri (cont 371) .F are ca obiect de activitate declarat "Fabricarea materialului rulant". Potrivit informatiilor existente in baza de date ANAF-" INFOPC-Detalii contribuabil", societatea face parte din categoria contribuabililor mijlocii, fiind înregistrata in scopuri de TVA.

De asemenea, potrivit informatiilor furnizate de aplicatia "Fiscnet-cLynx-Diagrame Legaturi", Societatea a depus la organul fiscal teritorial declaratiile informative privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (D394) aferente perioadei noiembrie 2012-iunie 2013, fara a declara livrari de bunuri catre Societatea X. Organele de inspectie fiscala prin adresa au solicitat informatii si documente de la Societatea F cu privire la relatia comerciala cu Societatea X.

Prin Adresa, inregistrata la Directia Regionala a Finantelor Publice-Administratia Judeteana a Finantelor Publice si la Inspectie Fiscala , Societatea F a comunicat urmatoarele: (...) va informam ca societatea X nu figureaza in inregistrarile noastre contabile.

Mentionam ca nu am avut niciodata relatii comerciale cu societatea sus mentionata.

Societatea noastra desfasoara activitate de productie de piese si componente pentru material rulant conform CAEN: 3020.

Beneficiarii nostri sunt societatile care repara material rulant (vagoane si locomotive); mentionam de asemenea ca nu comercializam alte produse sau servicii in afara de productia de piese pentru vagoane sau locomotive (...)"

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate in contabilitate de societatea X , care figureaza ca fiind emise de Societatea F, nu au fost emise de aceasta societate, rezultand ca operatiunile economice in cauza nu sunt reale.

2. De la Societatea B, in perioada noiembrie 2011-iulie 2012, Societatea X a

înregistrat în evidența financiar-contabilă 11 facturi cu taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Potrivit informațiilor furnizate de aplicația "Fiscnet-cLynx-Diagrame Legături", Societatea B a depus la organul fiscal teritorial declarațiile informative privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul României (D394) aferente perioadei noiembrie 2011-iulie 2012, fără a declara livrări de bunuri efectuate către Societatea X.

Din Procesul-verbal încheiat de organe fiscale din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspectie Fiscală, rezulta faptul că administratorul societății, prin Nota explicativă dată echipei de control declară că au fost mai mulți "asa zisi clienți" care au declarat achiziții de la Societatea B dar care nu se regăsesc în evidențele contabile ale societății.

Din verificările efectuate și informațiile existente în baza de date A.N.A.F., cu referire la Societatea B, organele de inspectie fiscală au constatat că:

-obiectul de activitate al societății este "Comert cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțăminte;"

- societatea a fost radiată în decembrie 2014;
- societatea a avut angajați până în luna septembrie 2012;
- ultima situație financiară anuală depusă este aferentă anului 2013;
- ultimul decont depus este aferent lunii noiembrie 2013;
- societatea a fost înregistrată în scopuri TVA până la data de 31.12.2013;
- ultima Declarație informativă privind achizițiile/livrările/prestarile efectuate pe teritoriul național (D394) depusă este aferentă lunii aprilie 2013;
- ultima Declarația privind impozitul pe profit (formular D101) depusă este pentru anul 2013;

Organele de inspectie fiscală au constatat că facturile înregistrate în contabilitate de Societatea X, în perioada noiembrie 2011- iulie 2012 nu au fost emise de Societatea B, rezultând că operațiunile economice în cauză nu sunt reale.

3.De la Societatea C, în perioada ianuarie 2011 -mai 2012, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile achiziții de marfuri în baza a 9 facturi cu taxa pe valoarea adăugată.

Din verificările efectuate și informațiile existente în baza de date A.N.A.F. cu referire la Societatea C, organele de inspectie fiscală au constatat:

- societatea a fost înființată în martie 2005, a fost declarată inactivă începând cu mai 2016 de către Antifraudă;
- societatea a avut angajați până în luna iunie 2014;
- ultima situație financiară anuală depusă este aferentă anului 2013;
- ultimul decont depus este aferent lunii iunie 2014;
- ultima Declarație informativă privind achizițiile/livrările/prestările efectuate pe teritoriul național (D394) depusă este aferentă lunii iunie 2014;
- ultima Declarația privind impozitul pe profit (formular D101) depusă este pentru anul 2011;

Cu adresa, organele de inspectie fiscală au solicitat informații și documente reprezentantului legal al Societății C privind relația comercială cu Societatea X.

Prin Adresa, transmisă prin fax și înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice- Administrația Județeană a Finanțelor Publice și la Inspectie Fiscală, Societatea C comunică următoarele: " (...) S.C. X, (...) care prin furt de identitate și prin documente economico-financiare pretins emise de către SC C, au declarat mincinos și fraudulos că au avut relații comerciale cu noi(...)".

Organele de inspectie fiscală au constatat că facturile înregistrate în contabilitate de Societatea X în perioada noiembrie 2011- iulie 2012 nu au fost emise de Societatea C astfel că aceste operațiuni economice nu sunt reale.

4.De la Societatea Z, în perioada ianuarie 2011-mai 2012, Societatea X a înregistrat



in evidenta contabila achizitii de marfuri (cont 371) si achizitii de servicii (cont 612) in baza a 9 facturi cu taxa pe valoarea adaugata.

Din verificarile efectuate si informatiile existente in baza de date A.N.A.F., cu referire la comportamentul fiscal al Societatii Z, organele de inspectie fiscala au constatat:

- societatea a avut ca obiect de activitate „Fabricarea altor articole de imbracaminte (exclusiv lenjerie de corp)” ;

- societatea a fost inregistrata in scopuri de TVA pe pana in noiembrie 2010; a fost radiata incepand cu luna august 2011;

- ultima situatie financiara anuala depusa este aferenta anului 2010;

- ultima Declaratie privind impozitul pe profit (D101) a fost depusa pentru anul 2010;

- ultimul decont de TVA (D300) a fost depus pe luna aprilie 2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate in contabilitate de Societatea X in perioada ianuarie 2011-mai 2012 nu au fost emise de Societatea Z, rezultand ca operatiunile economice nu sunt reale.

5.De la Societatea D, in perioada noiembrie 2012-septembrie 2013, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri (cont 371) in baza a 10 facturi cu taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit informatiilor existente in baza de date ANAF - "INFOPC - Detalii contribuabil", societatea furnizoare a fost inregistrata in scopuri de TVA pana in august 2012 , organele de inspectie fiscala constatand ca pe perioada in care Societatea X a efectuat achizitiile de marfuri de la Societatea D aceasta nu mai era inregistrata in scopuri de TVA.

De asemenea, potrivit informatiilor furnizate de aplicatia "FISCNET" rezulta ca societatea furnizoare este inactiva din noiembrie 2013, ultimele declaratii depuse la organul fiscal teritorial fiind aferente anului 2011.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate in contabilitate de societatea X , in perioada noiembrie 2012- septembrie 2013 nu au fost emise de Societatea D rezultand ca operatiunile economice in cauza nu sunt reale.

6.De la Societatea L, in perioada noiembrie 2012-septembrie 2013, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri (cont 371) in baza a 12 facturi cu taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Potrivit informatiilor existente in baza de date ANAF - "INFOPC - Detalii contribuabil", societatea este înregistrata in scopuri de TVA pana in august 2012, astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada in care au fost inregistrate achizitiile de marfuri de la Societatea L aceasta nu mai avea calitatea de platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Din verificarile efectuate si informatiile existente in baza de date A.N.A.F cu privire la comportamentul fiscal al Societatii L,organele de inspectie fiscala au constatat:

- Societatea avea ca obiect de activitate „Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun” ;

- a fost declarata inactiva din iunie 2014 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;

- nu a depus niciodata Declaratia informativa privind achizitiile/livrarile/prestarile efectuate pe teritoriul national (D394);

- ultima situatie financiara anuala depusa este aferenta anului 2011;

- ultima Declaratie privind impozitul pe profit (D101) depusa este pentru anul 2011;

- ultimul decont de TVA (D300) depus este cel aferent lunii septembrie 2012.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate in contabilitate de societatea X in perioada noiembrie 2012- septembrie 2013, nu au fost emise de Societatea L , rezultand ca operatiunile economice nu sunt reale.

7.De la Societatea F, in luna februarie 2012, Societatea X a înregistrat in evidentele

contabile contravaloarea unor achizitii de servicii (cont 612) ., in baza a doua facturi cu taxa pe valoarea adaugata.

Din verificarile efectuate si informatiile existente in baza de date A.N.A.F, cu privire la comportamentul fiscal al Societatea F, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-societatea a fost inregistrata in scopuri de TVA pana in august 2008, iar din august 2014 aceasta a fost radiata;

-societatea a avut angajati pana in luna ianuarie 2013;

-ultima situatie financiara anuala depusa este aferenta anului 2013;

-ultimul decont depus este aferent lunii august 2014;

-ultima Declaratie informativa privind achizitiile/ livrarile/ prestarile efectuate pe teritoriul national (D394) depusa este aferenta lunii decembrie 2013;

-ultima Declaratie privind impozitul pe profit (formular D101) depusa este pentru anul 2013.

Din informatiile existente in aplicatia "Fiscnet-cLynx-Diagrame Legaturi", rezulta ca Societatea F a depus la organul fiscal teritorial declaratiile informative privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (D 394) aferente lunii februarie 2012, fara a declara livrari de bunuri sau prestari de servicii efectuate catre Societatea X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile inregistrate in contabilitate de Societatea X in luna februarie 2012 nu au fost emise de Societatea F, rezultand ca operatiunile economice nu sunt reale.

8.De la Societatea E, in luna noiembrie 2012, Societatea X a înregistrat in evidenta contabila achizitii de servicii (cont 612) in baza a unei facturi.

Obiectul de activitate declarat de Societatea E este „Hoteluri si alte facilitati de cazare similare”. Potrivit informatiilor existente in baza de date ANAF - "INFOPC - Detalii contribuabil", ultimele declaratii fiscale respectiv Declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat" (D 100) si Decont de TVA (D300) au fost aferente anului 2007, ultimul bilant contabil depus a fost cel aferent anului 2006, iar ultima declaratie informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (D394) a fost aferenta lunii decembrie 2007;Societatea E a intrat in stare de faliment si a fost radiata in mai 2015.

Potrivit informatiilor furnizate de aplicatia Fiscnet-cLynx-Diagrame Legaturi, Societatea E nu a depus la organul fiscal teritorial declaratiile informative privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul României (D394) aferenta lunii noiembrie 2012, astfel ca nu a declarat livrari de bunuri sau prestari de servicii efectuate catre Societatea X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura inregistrata in contabilitate de Societatea X in luna noiembrie 2012 nu a fost emisa de Societatea E, rezultand ca operatiunile economice in cauza nu sunt reale.

9.De la Societatea M, in luna februarie 2012, Societatea X a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor achizitii de servicii (cont 612), in baza unei facturi, cu taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Potrivit informatiilor existente in baza de date ANAF - "INFOPC - Detalii contribuabil", Societatea M a depus ultima Declaratie privind obligatiile de plata la bugetul de stat"(D100) si ultimul Decont de TVA (D300) in anul 2007, ultimul bilant contabil a fost depus in anul 2006 iar Declaratie informativa privind livrările/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (D394), nu a depus niciodata.

S-a constatat ca Societatea M este inactiva din iunie 2009 ca urmare neindeplinirii obligatiilor declarative, astfel ca in luna februarie 2012 cand Societatea X a inregistrat factura in cauza, Societatea M era inactiva.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura inregistrata in contabilitate de Societatea X in luna februarie 2012 nu a fost emisa de Societatea M, rezultand ca operatiunile economice in cauza nu sunt reale.

10. De la Societatea I, in luna martie 2012, Societatea X a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor achizitii de servicii (cont 612), in baza unei facturi, cu taxa

pe valoarea adaugata aferenta.

Societatea I a avut ca obiect principal de activitate "Repararea calculatoarelor si a echipamentelor periferice", iar activitatea acesteia, potrivit ultimului bilant contabil a fost "Activitati de realizare a softului la comanda (software orientat client).

Din baza de date ANAF - "INFOPC - Detalii contribuabil", cu privire la Societatea I, au rezultat urmatoarele informatii:

- ultimul bilant contabil depus de Societatea I a fost in anul 2011;
- este inactiva din martie 2014 ca urmare neindeplinirii obligatiilor declarative;
- nu a cuprins in declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (D394) aferenta lunii martie 2012 livrari efectuate catre Societatea X.

Societatea în cauza a fost supusa efectuării unui control inopinat finalizat prin întocmirea Procesului-verbal de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala.

Din actul de control anterior mentionat, organele de inspectie fiscala au retinut ca: "Obiectul principal de activitate declarat este Repararea calculatoarelor si a echipamentelor periferice (...) Capitalul social subscris al societatii este de 200 lei, in cadrul companiei noastre facturile sunt emise prin intermediul unui program informatic. (...). Am achizitionat, stocul a fost epuizat si nu mai detin facturi si chitante achizitionate de la tipografii."

Organele de inspectie fiscala au constatat ca factura inregistrata in contabilitate de Societatea X in luna martie 2012 nu a fost emisa de Societatea I, rezultand ca operatiunile economice in cauza nu sunt reale.

De asemenea,organele de inspectie fiscala au constatat ca, Societatile B, Z, E, I sunt mentionate si in Decizia pronuntata de Curtea de Apel, in raport cu o societate. Din continutul deciziei rezulta ca in anul 2011, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal, respectiv a dedus taxa pe valoarea adaugata, in baza unor facturi emise de un nr. de 57 societati, printre care figureaza si cele 4 societati de la care Societatea X declara achizitii.Din cuprinsul Deciziei emisa de Curtea de Apel rezulta ca "operatiunile comerciale, ce fac obiectul prezentei cauze, au fost dovedite ca fiind nereale, facturile din prezenta cauza fiind false".

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a facut aprovizionari de la societati care au un alt obiect de activitate, care erau neplatitoare de TVA, care au fost declarate ca fiind radiate ori inactivate anterior datei emiterii facturilor de achizitie respectiv situatii in care societatile pretins furnizoare sustin ca nu avut relatii comerciale cu societatea verificata.

In conditiile in care Societatea X nu a prezentat in timpul controlului facturile de achizitie de bunuri si servicii emise de societatile mai sus enumerate si nici notele de receptie intocmite in baza acestor facturi, organele de inspectie fiscala luand in considerare informatiile din baza de date ANAF precum si informatiile transmise de alte organe si informatiile comunicate de reprezentantii unor societati furnizoare au constatat ca Societatea X nu face dovada realitatii operatiunilor inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2011-2013, in speta fiind incalcate prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

Astfel, in temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, art.21 alin.(1) , alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative iar in conformitate cu prevederile art.19 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar baza

impozabila si impozit pe profit suplimentar .

b)Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a efectuat si alte achizitii cu TVA aferenta, care au fost inregistrate in evidentele contabile si pentru care societatea nu a prezentat documente justificative .

Astfel s-a constatat ca cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu dispozitiile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si art.19 alin.(1) din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar baza impozabila si impozit pe profit suplimentar de plata.

## **2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala;**

a) Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa probeze realitatea operatiunilor inregistrate in evidentele contabile din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Dupa cum s-a aratat si la Cap. "Constatari fiscale privind Impozitul pe profit" - lit.a), pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate de Societatea X in perioada decembrie 2011-septembrie 2013 de la furnizorii de Bucuresti , societatea contestatara nu a prezentat documente prin care sa dovedeasca realitatea operatiunilor.

Urmare verificarii documentelor prezentate de societatea contestatoare, a analizarii informatiilor existente in baza de date ANAF precum si informatiilor transmise de reprezentantii firmelor furnizoare organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată, in conditiile in care s-a constatat ca pentru achizitiile in cauza nu sunt îndeplinite conditiile de deductibilitate prevazute art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata precum si jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene.

Astfel , urmare neindeplinirii conditiilor de forma cat si a celor de fond, respectiv a realitatii achizitiilor de bunuri si servicii de la cele zece societati mai sus enumerate si pentru care Societatea X nu prezentat documentele de achizitie si nu a probat realitatea operatiunilor, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA .

b)Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca Societatea X nu a prezentat, in timpul controlului, documentele justificative privind achizitiilor efectuate in perioada 2011-2013, pentru care a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli si TVA deductibila.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute de art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 2011-2013, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA.

c)Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca:

Pe perioada verificata , Societatea X a dedus taxa pe valoarea, in baza unor facturi fiscale emise de diversi furnizori, reprezentand contravaloare servicii de cazare, pentru care nu au fost prezentate deconturi de deplasare.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297, art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.- Serviciul Fiscal Municipal a stabilit in sarcina Societatii X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2011-31.08.2017

**A).Motive de nelegalitate a Deciziei de impunere, invocate de societatea contestatara;**

1).In ceea ce priveste argumentul societatii contestatare potrivit caruia creantele fiscale stabilite pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2011 ar fi prescrise avand in vedere prevederile art.110, art.112 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala precum si prevederile art.347 din acelasi act normativ si art.23, art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, mentionam:

In fapt, in baza Avizului de inspectie fiscala , societatea a fost instiintata despre efectuarea unei inspectii fiscale partiale vizand verificarea modului de determinare, evidentiere , declarare si virare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.01.2013 precum si a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.12.2011-31.08.2017.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca data inspectiei fiscale a fost consemnata in Registrul unic de control al Societatii X.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice prin care s-au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA.

Din actul administrativ fiscal contestat rezulta ca pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 a fost stabilit suplimentar de plata impozit pe profit iar pe perioada 01.12.2011-31.12.2011 a fost stabilita suplimentar de plata TVA .

In ceea ce priveste prescriptia extinctiva , pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(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.”*

Coroborat cu dispozitiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(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.***”

La art.23 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

***“(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.”***

Iar la art.22 din acelasi act normativ se prevede:

***“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:***

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

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

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

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

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

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

Din dispozitiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative , acestea limitand perioada de timp in care se poate valorifica un drept.

Prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator momentului in care s-a constituit baza de impunere a obligatiei fiscale , moment care determina si nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina si pretinde plata obligatiei fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematica a art.22 si art.23 din Codul de procedura fiscala, mai sus citate , rezulta ca momentul constituirii bazei de impunere este momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila si obligatia fiscala aferenta (pentru obligatiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul sa verifice obligatiile fiscale stabilite de contribuabil insusi prin declaratie, sa stabileasca diferente si sa le perceapa. Numai din momentul expirarii termenului de depunere a declaratiei, organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, de verificare a ***“legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere , stabilirea diferentelor obligatiilor***

*de plata si a accesoriilor aferente acestora.”*

In concret, in cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie in momentul in care contribuabilul o declara prin declaratia privind impozitul pe profit (formular 101) asa cum se prevede la art.34 si art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011, si anume:

-art.34

*“(1) Plata impozitului se face astfel:*

*a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);*

*b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2012, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).*

-art.35

*“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”*

In acelasi sens sunt si prevederile Anexei nr.2 privind Instructiunile de completare a formularului 101”Declaratie privind impozitul pe profit” cod 14.13.01.04 prevazute in OMFP nr.2689/2010 pentru modificarea Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 101/2008 privind aprobarea modelului si continutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor si contributiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa si anume:

*“Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor.*

*Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, organizațiile nonprofit, precum și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și a plantelor tehnice, din pomicultură și viticultură au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de creanta fiscala se naste la momentul prevazut de lege pentru depunerea declaratiei de impunere.

Astfel se retine ca Declaratia privind impozitul pe profit pe perioada 01.01.2011-31.12.2011(formular 101) se depune la organul fiscal teritorial, pana la data de 25.04.2012.

In ceea ce priveste TVA, in cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.134 si art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

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

*(3) Exigibilitatea plăţii taxei reprezintă data la care o persoană are obligaţia de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină şi momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

-art.156<sup>2</sup>

*“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.”*

Din prevederile legale enunţate se retine ca decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011 se depune pana la data de 25 , inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala, respectiv 25.01.2012.

Directia generala de asistenta pentru contribuabili din cadrul ANAF , intr-o speta similara, specifica faptul ca :

*“In scopul clarificarii momentului nasterii obligatiei fiscale, Comisia fiscala centrala, intr-un caz individual, a dat o solutie potrivit careia termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, in cazul impozitului pe profit , incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”Declaratie privind impozitul pe profit .*

*Cu alte cuvinte s-a apreciat de catre Comisia fiscala centrala faptul ca dreptul de creanta fiscala se naste la momentul prevazut de lege pentru depunerea declaratiei de impunere. “*

In cauza in speta, avand in vedere ca termenul de depunere a Declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2011 este data de 25.04.2012 , se retine ca termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator respectiv 1 ianuarie 2013 si se implineste la data de 01 ianuarie 2018.

De asemenea, avand in vedere ca termenul de depunere a decontului de TVA pe luna decembrie 2011 este data de 25.01.2012, se retine ca termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator respectiv 1 ianuarie 2013 si se implineste la data de 01 ianuarie 2018.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, inspectia fiscala in urma careia s-a stabilit suplimentar impozitul pe profit pe anul 2011 asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal inregistrata in evidentele contabile in perioada 01.01.2011-31.12.2011 si TVA aferenta perioadei 01.01.2011-31.12.2011 a inceput la data de... (in interiorul termenului de prescriptie) , data consemnata in Registrul unic de Control si s-a finalizat in data de... prin emiterea Deciziei de impunere.

In conformitate cu prevederile art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

*“(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;”*

iar in conformitate cu prevederile art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de



procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca termenele de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere , astfel ca in speta , din data de ... (data inceperii inspectiei fiscala ) si pana la data de ... (data finalizarii inspectiei fiscala) termenul de prescriptia era suspendat .

Argumentul societatii contestatare cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale pe anul 2011 nu este intemeiat, impozitul pe profit pe anul 2011 si TVA aferenta lunii decembrie 2011, fiind declarate in anul urmator celui de realizare, prin Declaratiile privind impozitul pe profit (formular 101), inregistrate la organul fiscal in data de 25 aprilie 2012 respectiv Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011, inregistrat la organul fiscal teritorial in data de 25.01.2012.

A interpreta inceperea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit pe anul 2011, in raport de o data anterioara termenului prevazut de declararea anuala a impozitului pe profit respectiv a TVA aferenta lunii decembrie 2011 ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 si art.35 respectiv art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, se retine ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozitul pe profit, pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 si TVA pe perioada 01.12.2011-31.12.2011 nu era prescris prin raportare la data inceperii inspectiei fiscale, inscrisa in Registrul unic de control.

In consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice prin care s-a stabilit in sarcina Societatii X, impozit pe profit de plata , pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, si TVA de plata , pe perioada 01.12.2011-31.12.2011, a fost emisa in cadrul termenului prevazut de lege luand in considerare data inceperii inspectiei fiscale inscrisa in Registrul unic de control si faptul ca pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere, termenul de prescriptie se suspenda, motiv pentru care, contestatia formulata de societatea contestatara pentru acest capat de cerere va fi respinsa ca neintemeiata.

2)Cu privire la argumentul societatii contestatare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu si-au indeplinit rolul activ incalcand prevederile art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mentionam:

La art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor\*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea*

*corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, să îndrume contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale.

De asemenea, se reține ca organul fiscal este îndreptățit să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului; organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

Cu privire la stabilirea stării de fapt, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în timpul controlului, în vederea justificării cheltuielilor deductibile și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de societăți din București, Societatea X a prezentat în timpul controlului doar jurnale pentru cumpărări, registrul jurnal și fișele furnizorilor.

Se reține că în timpul controlului Societatea X nu a prezentat facturile și notele de recepție aferente operațiunilor derulate în perioada ianuarie 2011-decembrie 2013 cu societățile mai sus enumerate.

Referitor la cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înregistrate în evidențele contabile pe perioada verificată, considerate deductibile fiscal, Societatea X nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente în vederea justificării acestor achiziții.

Se reține că, organele de inspecție fiscală, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a contribuabilului, a administrat mijloace de probă procedând la solicitarea de informații din partea contribuabilului, solicitarea de informații de la furnizorii de bunuri și servicii, folosirea înscrisurilor respectiv a informațiilor și datelor stocate în baza de date ANAF.

În conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

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

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

*(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege."*

Astfel se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa a solicitat reprezentantului legal al Societatii X sa prezinte documente inasa acesta prin raspunsul dat precizeaza ca:" documentele ce au fost cerute de organul de control fiscal pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2013, avand o activitate de comert ambulant, nu le-am putut gasi"

Se retine ca, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat , prin adrese precum si telefonic, informatii furnizorilor de marfuri si prestatorilor de servicii iar din raspunsurile formulate de societatile furnizoare rezulta ca acestea nu a avut relatii comerciale cu Societatea X.

De asemenea, la stabilirea starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au avut in vedere si actele de control incheiate de alte organe de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala , la societatile furnizoare respectiv procesul verbal incheiat la Societatile.. .

Totodata, se retine ca la stabilirea starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au analizat informatiile existente in baza de date ANAF "Fiscnet " cu privire la obiectul de activitate al societatilor furnizoare , la depunerea declaratiilor si situatiilor anuale, a declaratiei informative formulat D394 precum si starea furnizorilor la data achizitiilor efectuate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, Societatile.. sunt mentionate si in Decizia pronuntata de Curtea de Apel, in raport cu o societate. Din continutul deciziei rezulta ca in anul 2011, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal, respectiv a dedus taxa pe valoarea adaugata, in baza unor facturi emise de un nr. de societati, printre care figureaza si cele 4 societati de la care Societatea X declara achizitii. Din cuprinsul Deciziei emisa de Curtea de Apel rezulta ca "operatiunile comerciale, ce fac obiectul prezentei cauze, au fost dovedite ca fiind nereale, facturile din prezenta cauza fiind false".

Astfel, urmare coroborarii acestor probe, organele de inspectie fiscala au determinat situatia fiscala reala cu privire la achizitiile de bunuri si servicii inregistrate in evidentele contabile, constatand ca nu se justifica si probeaza realitatea operatiunilor derulate cu societatii furnizoare mai sus enumerate.

In aceste conditii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatare , potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au stabilit starea de fapt fiscala in mod obiectiv.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatare potrivit careia la stabilirea starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala nu au dispus controale incrucisate pentru a verifica motivele pentru care furnizorii nu au declarat livrarile efectuate catre Societatea X, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care art.7 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala mai sus enuntat prevede ca organul fiscal decide asupra felului si volumului examenarilor, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si in limitele prevazute de lege.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]*

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

*pentru atingerea acestuia."*

Astfel, în speta, organele de inspectie fiscală, administrând mijloacele de proba mai sus enumerate, au apreciat că fiind relevante acestea în stabilirea stării de fapt fiscale și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA în condițiile în care în cauză au fost încălcate prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată coroborate cu prevederile art.19, art.21 respectiv art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe această perioadă.

Cu privire la cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înregistrate în evidențele contabile pe perioada verificată, pentru care în timpul controlului nu au fost prezentate documente justificative, prin contestația formulată societatea contestată precizează că va prezenta documente la dosarul contestației.

De asemenea, afirmatia societății contestată potrivit căreia organul de inspectie fiscală nu ar fi respectat prevederile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal potrivit căruia:

*"(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*

*(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.*

*(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii."*

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, organele de inspectie fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidențele contabile ca fiind efectuate de la societățile furnizoare mai sus enumerate, în temeiul prevederilor legale, aplicabile pe perioada verificată, respectând voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

Prin urmare se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

3. În ceea ce privește afirmatia societății contestată, potrivit căreia Decizia de impunere a fost emisă fără respectarea prevederilor art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, menționăm:

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*"2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

La art.97 " Forma si continutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*“Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

*“Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.[...]*

*Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:*

1. *"Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații:*

- denumirea completă a contribuabilului/plătitorului;  
- cod de identificare fiscală definit potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;

- număr de înregistrare la registrul comerțului;

- domiciliul fiscal.

2. *"Date privind obligația fiscală" cuprind:*

2.1.1. *Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:[...]*

2.1.2. *"Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.*

2.1.3. *"Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei*

constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.[...]

2.2.2 "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul a respectat prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situațiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecințelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificată.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.

3. "Data comunicării" reprezintă data la care se efectuează comunicarea actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

4. "Termenul de plată": Diferențele de impozit, taxă sau contribuție stabilită suplimentar se plătesc potrivit art. 156 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de data comunicării prezentei, astfel:

- până la data de 5 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună;

- până la data de 20 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună.

5. Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. Dispoziții finale"

Având în vedere prevederile legale enunțate și analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se reține că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Ordinului Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și conține elementele prevăzute de art.46, art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, anterior enunțate.

De asemenea, menționez că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală .

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile prezentate de societate precum și informațiile transmise de alte organe (procesele verbale încheiate de organele de inspecție fiscală la societățile furnizoare) informațiile transmise de furnizorii de marfuri urmare adreselor organelor de inspecție fiscală și informațiile existente în baza de date ANAF în baza cărora acestea și-au format convingerea că, pe perioada verificată societatea datorează bugetului de stat impozit pe profit și TVA în condițiile în care s-a constatat că aceasta a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli deductibile fiscal și s-a exercitat dreptul de deducere a TVA

fara a avea la baza documente justificative si a proba realitatea operatiunilor in cauza.

Detalierea din punct de vedere valoric a impozitului pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata, este inscrisa in Raportului de inspectie fiscala precum si anexele la Raportul de inspectie fiscala.

La pct.2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare de plata" din Decizia de impunere sunt prezentate obligatiile fiscale ce au facut obiectul inspectiei fiscale (impozit profit, TVA ) perioada verificata, baza impozabila stabilita suplimentara precum si valoarea totala a sumelor reprezentand obligatii fiscale principale stabilite suplimentar de catre inspectia fiscala pentru impozitul pe profit si TVA care a facut obiectul inspectiei fiscale, pentru toata perioada verificata, obligatiile fiscale suplimentare reprezentand obiectul actului administrativ fiscal.

La pct.2.1.2 si pct.2.2.2 "Motivul de fapt" din Decizia de impunere nr.F-MS 38/31.01.2018 , organul de inspectie fiscala sunt prezentate detaliat motivele care au dus la respingerea la deductibilitate a cheltuielilor si TVA , inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative si pentru care nu s-a facut dovada realitatii operatiunilor in cauza precum si motivul stabilirii suplimentare a impozitului pe profit , pe perioada 01.01.2011-31.01.2013 respectiv a TVA, pe perioada 01.12.2011-31.08.2017.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia "organele de inspectie fiscala trebuiau sa isi motiveze constatarile pe baza de documente, informatii relevante in cauza , documente si informatii primite de la controale incrucisate, informari de la alte institutii sau organe fiscale si aveau obligatia analizarii tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, a circuitului documentelor si al marfurilor , fluxurilor de numerar si in urma analizei sa constate suspiciuni privind caracterul fictiv al unei tranzactii" nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea contestatare prin raspunsul dat la intrebarile din Nota explicativa a precizat in mod clar ca documentatia (facturi, note de receptie) ce a fost ceruta de organele de inspectie fiscala pe perioada ianuarie 2011 -decembrie 2013, avand o activitate de comert ambulant nu a fost gasita iar in speta, dupa cum s-a aratat si mai sus a stabilit starea de fapt fiscala pe baza mijloacelor de proba administrate si apreciate a fi relevante in speta.

La art.64 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

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

In conditiile in care societatea contestatare nu a prezentat documente justificative, dupa cum s-a aratat si mai sus , organele de inspectie fiscala au administrat mijloacele de proba prevazute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , care au format convingerea organelor de inspectie cu privire la starea de fapt fiscala, in cauza.

La art.14 din acelasi act normativ se prevede:

*"(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora."*

Prin urmare , argumentul societatii contestatare potrivit caruia, cauza de nulitate a deciziei de impunere este lipsa clara a motivului de fapt, nu poate fi retinut in solutionare favorabila a contestatiei.

De asemenea, argumentul societatii contestatare potrivit caruia cauza de nulitate a deciziei de impunere o reprezinta faptul ca in cuprinsul deciziei de impunere nu s-au facut mentiuni referitoare la obiectul actului administrativ fiscal , nu este real in conditiile in care la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare de plata" din Decizia de impunere sunt prezentate sumele reprezentand obligatii fiscale principale stabilite suplimentar de catre inspectia fiscala pentru impozitul pe profit si TVA care a facut obiectul inspectiei fiscale, pentru toata perioada verificata, obligatiile fiscale suplimentare reprezentand obiectul actului administrativ fiscal.

Temeiul de drept in baza caruia au fost stabilite suplimentar obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA a fost prezentat la pct.2.1.3 si pct.2.2.3 "Motivul de drept" din Decizie de impunere precum si Raportul de inspectie fiscala .

Cu privire la afirmatia societatii contestatare potrivit careia actul administrativ fiscal contestat ar fi nul pe motiv ca in cuprinsul acestuia lipsesc mentiunile referitoare la audierea contribuabilului aratam ca la pct.5 "Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale" din Decizie de impunere se precizeaza ca :

"Aceste mentiuni se regasesc la capitolul "Discutia finala" din raportul de inspectie fiscala anexat"

In Raportul de inspectie fiscala la capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul" pct.1 "Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului/platitorului" se precizeaza:

"Despre data, ora si locul de desfasurare a discutiei finale contribuabilul a fost instiintat prin documentul (Anexa 7).

La data si ora stabilita s-a prezentat la sediul organului fiscal teritorial imputernicitul legal al administratorului SC X potrivit Imputernicirii inregistrata la D.G.R.F.P. -A.J.F.P. si la Structura de inspectie fiscala care desi fiind de fata a refuzat semnarea documentelor intocmite urmare finalizarii actiunii de inspectie fiscala , totodata neexprimandu-si un punct de vedere asupra constatarilor rezultate."

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca a avut loc discutia finala asupra constatarilor inspectiei fiscale efectuate la Societatea X la care s-a prezentat imputernicitul administratorului , conform Imputernicirii caruia i-a fost prezentat proiectul raportului de inspectie fiscala.

Totodata se retine ca, pe parcursul desfasurarii actiunii de inspectie a fost solicitata prezenta contribuabilului la sediul organului de inspectie fiscala ori de cate ori a fost necesar si acesta a fost informat cu privire la constatările efectuate de organele de inspectie fiscala fiind respectate prevederile art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, afirmatia societatii contestatare potrivit careia nu i-a fost comunicat un document din care sa rezulte data, ora si locul discutiei finale nu poate fi luata in considerare in conditiile in care la dosarul cauzei se afla adresa prin care contribuabilul este instiintat ca in data de.. ora ..la sediul D.G.R.F.P.- A.J.F.P. va avea loc discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale urmare incheierii inspectie fiscale efectuate la Societatea X.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca reprezentantul legal al societatii contestatare, ar fi solicitat prelungirea termenului in vederea prezentarii, in scris, a unui punct de vedere cu privire la constatările inscrise in proiectul raportului de inspectie fiscala inmanat de organele de inspectie fiscala .

Cu privire la argumentul societatii contestatare, potrivit caruia Decizia de impunere



ar fi fost emisa anterior Raportului de inspectie fiscala, fiind incalcate dispozitiile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , acesta nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei deoarece in data de... a fost intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emisa la aceeasi data si Decizia de impunere.Faptul ca din aplicatia informatica FISCNET s-a listat Decizia de impunere la ora ... si Raportul de inspectie fiscala la ora .. nu poate reprezenta motiv de nulitate a actului administrativ fiscal contestat.

In consecinta, motivele procedurale invocate de societatea contestatara referitoare la nulitatea actului administrativ fiscal contestat nu sunt intemeiate, acestea urmand a fi respinse ca neintemeiate.

Faptul ca societatea este nemultumita de concluziile organelor de inspectie fiscala nu inseamna ca decizia atacata a fost emisa cu incalcarea prevederilor art.46, art.130, art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*  
*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat iar in speta nu este cazul.

Deoarece exceptiile de procedura ridicata de societatea contestatara au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA ce fac obiectul Deciziei de impunere.

## **B)Fondul cauzei;**

1).Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P prin Decizia de impunere, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X impotriva obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in conditiile in care actele administrativ fiscale contestate, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe Langa Tribunal.**

În fapt, verificarea fiscală a Societății X s-a efectuat în baza Avizului prin care societatea a fost instiintată cu privire la inspectia fiscală parțială vizând verificarea modului de determinare, evidențiere, declarare și virare la bugetul statului a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2011-31.01.2013 precum și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2011-31.08.2017.

Urmare verificării efectuate, organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscală au întocmit Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscală și Decizia de impunere.

Din procesul verbal rezulta că, organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscală, urmare verificării actelor și documentelor financiar contabile în corelație cu declarațiile privind obligațiile de plată a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, pe perioada verificată, au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate facturi având înscrise la rubrica furnizori diverse societăți din București, care nu declară livrări către Societatea X.

Astfel, s-a constatat că pe perioada ianuarie 2011-septembrie 2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de bunuri și servicii cu taxă pe valoarea adăugată în baza unor facturi care au înscrise la rubrica "furnizor" diverse societăți.

În timpul controlului Societatea X nu a prezentat facturile și notele de recepție aferente operațiunilor derulate în perioada ianuarie 2011-decembrie 2013 cu societățile mai sus enumerate.

Organele de inspectie fiscală au solicitat explicații reprezentantului legal al societății iar acesta, prin împuternicit, a răspuns că "Documentele ce au fost cerute de organul de control fiscal pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2013, având o activitate de comerț ambulant, nu le-am putut găsi".

În timpul controlului, societatea a prezentat doar jurnale pentru cumpărări, registrul jurnal și fișele furnizorilor.

Din verificarea acestor documente organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a înregistrat doar o parte din achiziții în evidența financiar-contabilă, în contul 371 "Marfuri", contravaloarea acestora fiind ulterior descărcată din gestiune și înregistrată pe cheltuieli de exploatare (cont 607 „Cheltuieli cu marfurile”), restul fiind înregistrate în contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locațiile de gestiune și chirile", deductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la achizițiile de bunuri și servicii înregistrate de societatea contestată în evidențele contabile pe perioada ianuarie 2011-septembrie 2013, organele de inspectie fiscală au procedat la administrarea mijloacelor de probă respectiv solicitarea de informații de la societățile furnizoare, date și informații existente în baza de date ANAF "Fiscnet" referitoare la furnizorii de bunuri cu privire la obiectul de activitate al societăților furnizoare, la depunerea declarațiilor și situațiilor anuale, a declarației informative formulat D 394 precum și starea furnizorilor la data achizițiilor efectuate precum și informațiile existente în actele de control încheiate de alte organe de inspectie fiscală și au constatat că:

Societatea X a făcut aprovizionări de la societăți care au un alt obiect de activitate, care erau neplatitoare de TVA, care au fost declarate ca fiind radiate ori inactive anterior datei emiterii facturilor de achiziție respectiv situații în care societățile pretins furnizoare susțin că nu au avut relații comerciale cu societatea verificată.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat că, Societățile... sunt menționate și în Decizia pronunțată de Curtea de Apel, în raport cu o societate. Din conținutul deciziei rezulta că în anul 2011, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal, respectiv a dedus taxă pe valoarea adăugată, în baza unor facturi emise de un nr. de societăți, printre care figurează și cele 4 societăți de la care Societatea X declară achiziții. Din cuprinsul Deciziei emisă de Curtea de Apel rezulta că "operațiunile comerciale, ce fac obiectul prezentei cauze, au fost dovedite ca fiind nereale, facturile din prezenta

cauza fiind false".

În condițiile în care Societatea X nu a prezentat în timpul controlului facturile de achiziție de bunuri și servicii emise de societățile mai sus enumerate și nici notele de recepție întocmite în baza acestor facturi, organele de inspecție fiscală luând în considerare informațiile din baza de date ANAF precum și informațiile transmise de alte organe și informațiile comunicate de reprezentanții unor societăți furnizoare, urmărirea coroborării acestor probe, organele de inspecție fiscală au determinat situația fiscală reală cu privire la achizițiile de bunuri și servicii înregistrate în evidențele contabile, constatând că nu se justifică și probează realitatea operațiunilor derulate cu societății furnizoare în cauză.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X nu face dovada realității operațiunilor înregistrate în evidențele contabile pe perioada 2011-2013, astfel că, în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reînscris operațiunile și au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune înregistrate în contul 607"Cheltuieli cu marfurile" precum și cheltuielile înregistrate în contul 612"Cheltuieli cu redeventele, locațiile de gestiune și chiriile" înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază documente justificative iar în conformitate cu prevederile art.19 din același act normativ au stabilit suplimentar baza impozabilă și impozit pe profit suplimentar...

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod nejustificat Societatea X și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care s-a constatat că pentru achizițiile în cauză nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene

Astfel, urmărirea neîndeplinirii condițiilor de formă cât și a celor de fond, respectiv a realității achizițiilor de bunuri și servicii de la cele zece societăți mai sus enumerate și pentru care Societatea X nu a prezentat documentele de achiziție și nu a probat realitatea operațiunilor, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA.

Constatarile organelor de inspecție fiscală din Procesul verbal au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere prin care s-au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale principale de plată.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează faptul că pentru unele aspecte înscrise în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere au fost sesizate organele de cercetare penală.

La dosarul contestației se află Sesizarea penală formulată de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspecție fiscală cu privire la Societatea X și transmisă către Parchetul de pe Lângă Tribunalul, în care se specifică faptul că, pentru achizițiile de bunuri și servicii cu taxă pe valoarea adăugată, înregistrate în evidențele contabile în baza unor facturi care au înscrise la rubrica "furnizor" diverse societăți din mun.București nu se justifică realitatea operațiunilor sub aspectul furnizorului, având scopul de a da o formă legală achizițiilor în cauză, având ca efect diminuarea nejustificată a profitului impozabil și implicit deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Se specifică faptul că urmărirea deficienței constatate, s-a stabilit un prejudiciu total creat bugetului general consolidat al statului din care impozit pe profit și TVA și se apreciază că faptele prezentate ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea

evaziunii fiscale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel se retine ca, in Sesizarea penala au fost preluate constatările din Procesul verbal si Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere prin care s-au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale principale de plata reprezentand impozit pe profit si TVA contestate de societate.

In Sesizarea penala se specifica faptul ca, in perioada in care s-au constatat deficiențele prezentate, administrarea societatii a fost asigurata de catre PF iar in ipoteza in care se constata ca PF se face vinovat de savarsirea infractiunilor prevazute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, ANAF prin D.G.R.F.P.- A.J.F.P. se constituie parte civila cu suma totala reprezentand prejudiciul adus bugetului de stat, solicitand obligarea acestuia la plata acestei sume in solidar cu Societatea X precum si plata accesoriilor aferente in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, se retine ca la Sesizarea penala a fost atasat Procesul verbal.

Din adresa transmisa de Parchetul de pe langa Tribunal, inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca, urmare Sesizarii penale s-a intocmit dosarul care a fost inaintat la I.P.J.-Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice in vederea efectuării de cercetari fata de PF, in calitate de reprezentand al Societatii X, sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emise in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA, deci si cu privire la impozitul pe profit stabilita suplimentar asupra cheltuielilor, inregistrate in evidentele contabile in baza unor documente ca fiind emise de furnizori din Bucuresti precum si a TVA aferenta acestor achizitii, pe motiv ca este absurd ca o societate care este corecta din punct de vedere fiscala sa fie impozitata suplimentar pentru faptul ca furnizorul de la care a achizitionat marfa are un comportament fiscal neadecvat.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie si cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, care contine constatările din Procesul verbal care a fost transmis Parchetului de pe langa Tribunal, in vederea solutionarii dosarului penal, aflat in curs de solutionare la organele de cercetare penala, in speta, se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

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

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul de solutionare a contestatiei

poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare reprezentand impozit pe profit, TVA prin Decizia de impunere, contestata de Societatea X si stabilirea caracterului infractional al faptei savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea depusa judecatii, organul de inspectie fiscala inaintand actul de control organelor de urmarire si cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca, Societatea X, pe perioada ianuarie 2011-septembrie 2013, a inregistrat in evidentele contabile achizitii de bunuri si servicii ca fiind efectuate de la furnizori pentru care nu a prezentat facturile si notele de receptie privind achizitia si receptia marfurii respectiv documente din care sa rezulte prestarea serviciilor si mai mult urmare analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu probeaza realitatea operatiunilor sub aspectul furnizorului.

In aceste conditii exista suspiciunea ca operatiunile economice in cauza nu sunt reale iar documentele prezentate de societatea contestatara (jurnale pentru cumparari, registru jurnal, fise ale furnizorilor) nu au calitate de document justificativ in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, in lipsa unor documente de evidenta primara (facturi, note de receptie) astfel ca, cheltuielile cu marfurile si TVA inregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata, sunt nedeductibile fiscal.

Urmare inregistrarii in evidentele contabile a unor operatiuni fara a avea la baza documente justificative si fara a proba realitatea operatiunilor, societatea a diminuat profitul impozabil aferent anului 2011 si 2012 precum si impozitul pe profit aferent acestei perioade si de asemenea prin exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta acestor achizitii societatea contestatara a diminuat TVA declarata de plata prin deconturile de TVA depuse pe aceasta perioada.

In aceste conditii, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit in conformitate cu prevederile art.17, art.19 coroborat cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca actele administrativ fiscale contestate au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunal iar din documentele existente la dosar rezulta ca se fac cercetari fata de PF in calitate de reprezentant al Societatii X sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, organele administrative de solutionare a contestatiilor nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturei penale.

Astfel, hotaratoare in emiterea unei decizii de solutionare a contestatiei sunt cercetarile organelor de urmarire penala efectuate in cauza, in conditiile in care, in speta exista suspiciuni de evaziune fiscala; ori a nu lua in considerare aceste cercetari ar putea duce la o contrarietate intre hotararea penala si cea civila, cu toate consecintele care ar decurge din aceasta situatie.

Prioritate de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei potrivit principiului de drept *“penalul tine in loc civilul”* respectiv art.28 din Codul de procedura penala, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

*“Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața*

*instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.*

*Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”*

Se reține ca, 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.

Precizăm, ca și Curtea Constituțională prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 și Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art.214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a respins această excepție, precizând ca:Decizia 449/26.10.2004-*”întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală”, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele ”indicii” (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că ”nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”*

În Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizează:” *In ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, Curtea constată ca aceasta nu înfringe dispozițiile constituționale care consacră prezumția de nevinovăție. Adoptarea măsurii suspendării este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație suspendarea procedurii administrative nu numai că se impune dar constituie tocmai expresia aplicării prezumției de nevinovăție a persoanei contestatoare, care își poate valorifica toate drepturile garantate constituțional, în cadrul unui proces în fața instanțelor de judecată.”*

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la

concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

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

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prioritate de soluționare o au organele de urmărire penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul" până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P-Serviciul Soluționare Contestatii 2 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda soluționarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, contestate de societate.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

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

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează ca:

*"Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului*

*contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”*

Avand în vedere cele precizate mai sus, pana la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei , fapt pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei va fi reluata la data la care societatea contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2.Referitor la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestate de Societatea X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunta daca societatea contestatara datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, in conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X, pe perioada 2011-2013, a inregistrat in evidentele contabile achizitii cu TVA aferenta pentru care, in timpul controlului nu a prezentat documente justificative .

Astfel , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative, in conformitate cu dispozitiile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si de asemenea, au stabilit suplimentar impozit pe profit suplimentar de plata.

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizițiilor care nu au la baza documente justificative, in conformitate cu prevederile art.145 art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

In contestatia formulata , referitor la acest capat de cerere societatea contestatara sustine ca pe parcursul desfasurarii controlului nu i s-a acordat un termen rezonabil de refacere a documentelor asa cum prevede legislatia ;precizeaza ca va depune documente pe parcursul solutionarii contestatiei.

In materia impozitului pe profit in cauza sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2011-2013, in care s-au respins la deductibilitate cheltuielile, potrivit carora:



-art.21

*"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

[...]

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;"*

Potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din Cod :

*"Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare."*

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se specifica:

*"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile efectuate pentru obtinerea de venituri, in baza unor documente justificative prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune a bunurilor;se retine ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune a bunurilor.

De asemenea, se retine ca, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata.Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza înregistrărilor in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ iar documentele justificative inregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile.

In materie de TVA , in speta sunt aplicabile prevederile art. 145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare in vigoare pe perioada 2011-2013, care dispun:

-art.145

*"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19);”

La pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.[...]

(3) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45.”

La art.147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și

poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Avand in vedere prevederile legale incidente in speta, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, sau dupa caz bonuri fiscale emise in conformitate cu prevederile OUG nr.28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscal, republicata, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine ca Societatea X in timpul controlului nu a prezentat documente privind achizitiile si pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca achizitiile in cauza au fost inregistrate pe cheltuieli si considerate de societate ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit aferent anilor 2011, 2012 si 2013.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, pe aceasta perioada societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA , a declarat TVA deductibila in deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial si care a dus la diminuarea TVA de plata.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si care sunt justificate cu documente.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA ,legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita dreptul de deducere al TVA sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile .

In conditiile in care societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte in ce au constat achizitiile inregistrate in evidentele contabile si daca acestea au fost destinate desfasurarii activitatii societatii in scopul realizarii de venituri impozabile, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si TVA.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatara potrivit caruia pe parcursul desfasurarii controlului nu i s-a acordat un termen rezonabil de refacere a documentelor asa cum prevede legea , precizam ca aceasta avea posibilitatea sa prezinte documentele la contestatia formulata.

La art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei."*

Mentionam ca, pana la emiterea prezentei decizii societatea contestatara nu a depus probe noi in sustinerea acestui capat de cerere chiar daca in contestatia formulata

precizeaza ca va depune documentele pe parcursul solutionarii contestatiei.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a( in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si TVA, pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea bunurilor sau serviciilor achizitionate respectiv daca bunurile sau serviciile au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile in conditiile in care nu au fost prezentate documentele de achizitie a bunurilor sau serviciilor.

Asfel se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate in conditiile in care societatea nu a prezentat documente privind achizitiile inregistrate in evidentele contabile , in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

Coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ:

*"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."*

De asemenea, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conditiile in care in speta nu au fost indeplinite conditiile de forma respectiv societatea contestatara nu a prezentat documentele de achizie in baza careia

si-a exercitat dreptul de deducere si de asemenea, nu s-a putut verifica daca achizițiile inregistrate in evidentele contabile au fost destinate realizării de operatiuni taxabile.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate , documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere prin care s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe profit si TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

**3. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestata de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Societatea X nu prezinta motivele de fapt si in drept pentru care intelege sa conteste si acest capat de cerere, in conditiile in care contestatia este formulata impotriva obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.**

In fapt, pe perioada mai 2014 -septembrie 2017, societatea contestatara a dedus TVA in baza unor facturi emise de diversi furnizori reprezentand contravaloare servicii de cazare pentru care nu au fost prezentate deconturile de deplasare.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297 alin.(4) si art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

In contestatia formulata Societatea X nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA in conditiile in care contesta in totalitate obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

In aceste conditii, in speta sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

- b) *obiectul contestatiei;*
- c) *motivele de fapt si de drept;*
- d) *dovezile pe care se întemeiaza;*
- e) *semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

*“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Avand in vedere ca societatea contestatara desi contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, insa nu prezinta motivele de fapt si de drept si pentru acest capat de cerere, in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

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

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."*

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]"*

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare,

potrivit carora:

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

Se retine astfel ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada mai 2014-septembrie 2017, prin Decizia de impunere, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta a contestat si aceasta suma stabilita de plata prin actul administrativ fiscal contestat, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, ,mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilit suplimentar de plata pe perioada mai 2014-septembrie 2017, prin Decizia de impunere.

4).Referitor la obligatiile fiscale accesorii stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca Societatea X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere.**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.- Serviciul Fiscal Municipal a stabilit, pe perioada 25.04.2011-22.03.2018, in sarcina Societatii X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, rezulta ca obligatiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit si TVA au fost stabilite asupra debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA , individualizate de plata prin Decizia de impunere ; accesoriile aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor au fost stabilite asupra debitelor individualizate de plata prin Declaratiile formular 100, depuse de contribuabil, inregistrate la organul fiscal teritorial, neachitate la termenul de scadenta.

Pe perioada 25.04.2011-31.12.2015, accesoriile au fost calculate in conformitate cu

prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

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

*(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

-art.120

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

-pe perioada 25.04.2011-28.02.2014

*“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

-pe perioada 01.03.2014-31.12.2015

*“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”*

-art.120<sup>1</sup>

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

-pe perioada 25.04.2011-30.06.2013

*2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

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

-pe perioada 01.07.2013-31.12.2015

*“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Pe perioada 01.01.2016-22.03.2018, accesoriile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

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

-art.174

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



*inclusiv.[...]*

*(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”*

-art.176

*“(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

In contestatia formulata, societatea contestatara invoca principul de drept potrivit caruia"secundarul urmeaza principalul" si solitata admiterea contestatiei si pentru acest capat de cerere pe motiv ca obligatiile fiscale accesorii sunt nelegale si nedatorate.

**a) Cu privire la accesoriile aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere, mentionam:**

Analizand accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere respectiv anexa la decizie, aferente debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere, se retin urmatoarele:

-asupra impozitului pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Municipal , a stabilit pe perioada 25.04.2011-22.03.2018 dobanzi si penalitati de intarziere;

-asupra impozitului pe profit individualizat de plata prin Decizia de impunere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Municipal , a stabilit pe perioada 25.04.2011-22.03.2018 dobanzi si penalitati de intarziere;

-asupra TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Municipal , a stabilit pe perioada 25.01.2012-22.03.2018 dobanzi si penalitati de intarziere;

-asupra TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere nr, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Municipal a stabilit pe perioada 25.01.2012-22.03.2018 dobanzi si penalitati de intarziere;

-asupra TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul Fiscal Municipal, a stabilit pe perioada 25.07.2014-22.03.2018 dobanzi si penalitati de intarziere;

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Astfel, avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesoriile in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie urmare solutionarii contestatiei formulata de SocietateaX impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei a dispus suspendarea solutionarea contestatiei, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din impozitul pe profit si TVA , potrivit principiul de drept "accesorium sequitur principale" in speta se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind

Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

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

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

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

coroborat cu prevederile art.279 alin.(5) din același act normativ , potrivit caruia:

*“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

și se va suspenda soluționarea contestației formulată de Societatea X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu privire la obligațiile fiscale accesorii, care se compun din:

- dobânzi aferente impozitului pe profit ;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- dobânzi aferente TVA ;
- penalități de întârziere aferente TVA;

pana la soluționarea definitivă a cauzei penale care face obiectul dosarului penal.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscală, care dispune:

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

Totodată, luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, potrivit cărora dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată și principiul de drept potrivit căruia "accesoriul sequitur principale" și având în vedere că prin prezenta decizie emisă urmarea soluționării contestației formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației cu privire la impozitul pe profit și TVA precum și respingerea ca nemotivată a contestației cu privire la TVA, se va :

-Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu privire la accesoriile, care se compun din:

- dobânzi aferente impozitului pe profit ;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- dobânzi aferente TVA ;
- penalități de întârziere aferente TVA;

-Respinge ca nemotivată contestația formulată de Societatea X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere cu privire la accesoriile, care se compun din:

- dobânzi aferente TVA ;
- penalități de întârziere aferente TVA;

b) Referitor la obligatiile fiscale accesoriile stabilite suplimentar de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Societatea X, desi contesta in totalitate obligatiile fiscale accesorii stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente debitului reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste accesoriile in cauza.**

In fapt, dupa cum s-a aratat si mai sus prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. Serviciul Fiscal Municipal a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, rezulta ca obligatiile fiscale accesorii aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor au fost stabilite asupra debitelor individualizate de plata prin Declaratiile formular 100, depuse de contribuabil, inregistrate la organul fiscal teritorial.

Accesoriile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe venitul microintreprinderilor declarat de societate prin declaratiile formular 100, depuse la organul fiscal teritorial, mai sus enumerate.

Societatea X, desi contesta in totalitate obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la accesoriile stabilite asupra debitelor individualizate de plata prin Declaratiile formular 100, depuse de contribuabil, inregistrate la organul fiscal teritorial, nu prezinta in sustinere motivul de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si acest capat de cerere.

In aceste conditii, in speta sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestatiei;*
- c) motivele de fapt si de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiaza;*
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

*“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Avand in vedere ca societatea contestatara desi contesta in totalitate obligatiile fiscale accesorii stabilite suplimentar de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, insa nu prezinta motivele de fapt si de drept si pentru acest capat de cerere, in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

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

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."*

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]"*

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Se retine astfel ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul cii administrative de atac,

neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la accesoriile aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor stabilita suplimentar de plata pe perioada 05.12.2017-22.02.2018, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta a contestat aceste accesorii, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor stabilite de plata prin actul administrativ fiscal contestat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.277 si 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se,

#### DECIDE

1.Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
  - TVA
  - dobanzi aferente impozitului pe profit ;
  - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit ;
  - dobanzi aferente TVA;
  - penalitati de intarziere aferente TVA,
- pana la solutionarea definitiva a cauzei penale.

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente impozitului pe profit ;

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

3.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la obligatiile fiscale care se compun din:

- TVA;
- dobanzi aferente TVA ;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

4.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.