



DECIZIA nr. 435 din 2016

privind contestațiile depuse de SC X SRL, înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, respectiv sub nr. TMR_DGR .../...2016.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresele nr. HDG_AIF .../...2016, respectiv sub nr. HDG_AIF .../...2016, înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, respectiv sub nr. TMR_DGR .../...2016, asupra contestațiilor depuse de:

- SC X SRL, având sediul social în ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., C.I.F. ..., reprezentată prin administrator, respectiv de:
- SC X SRL, având sediul social în ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., C.I.F. ..., prin administrator R..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y, cu sediul procesual ales în

Contestațiile au fost depuse la AJFP Hunedoara, fiind înregistrate sub nr. HDG REG .../...2016, respectiv sub nr. HDG REG .../...2016.

Prin prima contestație, petenta SC X SRL contestă:

- Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:
 - ... lei - impozit pe profit;
 - ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - TVA suplimentară;
 - ... lei - majorări aferente TVA;
 - ... lei - penalități aferente TVA.
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin a doua contestație, petenta SC X SRL contestă:

- Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:
 - ... lei - impozit pe profit;
 - ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări aferente TVA;

... lei - penalități aferente TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Contestațiile sunt autentificate, prima contestație purtând amprenta ștampilei SC X SRL și semnătura administratorului, iar a doua contestație purtând amprenta ștampilei Societății de Avocați Z din ... și semnătura dl. av. Y, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială nr.

În drept sunt aplicabile prevederile OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care contestațiile petentei au fost formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016 emise de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, se influențează reciproc, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de SC X SRL, având sediul social în ..., înregistrate la înregistrate la AJFP Hunedoara sub nr. HDG REG .../...2016, respectiv sub nr. HDG REG .../...2016 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, respectiv sub nr. TMR_DGR .../...2016, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, se rețin următoarele:

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și

cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

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

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

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”.

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestațiilor formulate împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție

Referitor la depunerea în termen a contestațiilor:

A. Cu privire la depunerea în termen a primei contestații:

Prima contestație a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a fost comunicată în data de 20.07.2016, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire a adresei nr. .../...2016 prin care au fost transmise actele atacate, (adresa și confirmare de primire fiind anexate în copie la dosarul contestației), iar contestația formulată de SC X SRL, a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, sub nr. HDG REG .../...2016, constatându-se că sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra primei contestații.

B. Cu privire la depunerea în termen a celei de-a doua contestații:

În ceea ce privește cea de-a doua contestație înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../...2016, la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care această contestație nu a fost formulată în termenul legal de exercitare a căii administrative de atac.

În fapt, Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, a fost comunicată către petentă cu adresei nr. .../...2016 expediată cu recomandata A.R. nr. .../...2015, fiind primită de petentă în data de 20.07.2016, adresei nr. .../...2016 și confirmarea de primire fiind anexate în copie la dosarul contestației.

Având în vedere faptul că inspecția fiscală a fost începută în anul 2015, în baza titlului VII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind emis avizul de inspecție fiscală nr..../...2015, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au precizat în mod expres posibilitatea de a contesta decizia de impunere, termenul de depunere a contestației, precum și organul fiscal la care se depune contestația, astfel:

„În conformitate cu art.205 și art.207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.”

Prin art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data începerii inspecției fiscale), se prevede:

“ART. 207 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Contestația formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y, a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../...2016.

Astfel trebuie reținut faptul că Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum și Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, acte atacate de petentă, au fost comunicate către petentă în data de **20.07.2016**, iar contestația formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y, a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG ... în data de **19.08.2016**.

În drept, față de data de 20.07.2016, data comunicării actelor atacate și data de 19.08.2016, data depunerii celei de-a doua contestație sunt incidente prevederile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare atât la data comunicării actelor atacate, cât și la data depunerii contestației), care arată:

“ART. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

coroborate cu art.276 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare la data depunerii contestației), care arată:

“(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”,

precum și cu precizările pct. 9.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de neкомпetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat, etc.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.75 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscală, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat”,

iar art.181 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(1) Termenele, în afară de cazul în care legea dispune altfel, se calculează după

cum urmează:

- 1. când termenul se socotește pe ore, acesta începe să curgă de la ora zero a zilei următoare;*
- 2. când termenul se socotește pe zile, nu intră în calcul ziua de la care începe să curgă termenul, nici ziua când acesta se împlinește;*
- 3. când termenul se socotește pe săptămâni, luni sau ani, el se împlinește în ziua corespunzătoare din ultima săptămână ori lună sau din ultimul an. Dacă ultima lună nu are zi corespunzătoare celei în care termenul a început să curgă, termenul se împlinește în ultima zi a acestei luni.*

(2) Când ultima zi a unui termen cade într-o zi nelucrătoare, termenul se prelungește până în prima zi lucrătoare care urmează.”

Aceleași dispoziții se regăsesc și la pct.3.7. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“3.7. Dispozițiile privind termenele din Codul de procedură civilă se aplică în mod corespunzător, astfel:

a) Termenul de depunere a contestației se calculează pe zile libere, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

De exemplu: Actul administrativ fiscal este comunicat contribuabilului în data de 29 iunie, termenul de 45 de zile începe să curgă de la data de 30 iunie și se împlinește în data de 13 august, astfel încât ultima zi de depunere a contestației este 14 august.

b) Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat (de exemplu, zile de repaus săptămânal) se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.

De exemplu: În situația în care data de 30 iulie prezentată la exemplul anterior este sâmbătă, ultima zi de depunere a contestației este luni, 1 august.

c) Termenul de 3 luni prevăzut la art. 270 alin. (4) din Codul de procedură fiscală se sfârșește în ziua lunii corespunzătoare zilei de plecare.

De exemplu: Actul administrativ fiscal este comunicat contribuabilului în data de 15 ianuarie, termenul de 3 luni se sfârșește în data de 15 aprilie, astfel încât ultima zi de depunere a contestației este data de 15 aprilie.

d) Termenul care, începând la data de 29, 30 sau 31 a lunii, se sfârșește într-o lună care nu are o asemenea zi se va socoti împlinit în ultima zi a lunii, cum ar fi exemplul expus mai jos:

Actul administrativ fiscal este comunicat în data de 30 noiembrie, termenul de 3 luni se sfârșește în ultima zi a lunii februarie, respectiv 28 sau 29 februarie, reprezentând ultima zi de depunere a contestației.”

Se reține că termenul de depunere a contestației prevăzut Codul de procedură fiscală, are caracter imperativ și începe să curgă de la data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv de la data de **20.07.2016**.

În raport cu prevederile legale citate mai sus, rezultă că SC X SRL din ..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y, avea posibilitatea de a depune contestație în termen de 45 de zile, respectiv până în data de **05.09.2016** (data de 04.09.2016, fiind o zi de Duminică când serviciul era suspendat, termenul prelungindu-se până la sfârșitul primei zile de lucru următoare).

Din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că petenta a depus contestația la AJFP Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. HDG REG .../...2016, după 61 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal contestat, cu 16 zile în afara termenului de 45 de zile de depunere a contestației, termen imperativ prevăzut de art.207 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare la data emiterii actului atacat), conform principiului general de drept *tempus regit actum*, încălcându-se astfel dispozițiile imperative referitoare la termenul de depunere.

De asemenea, în speță nu pot fi incidente nici prevederile pct.3.11 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“3.11. Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, cu excepția situației în care actul administrativ fiscal atacat nu cuprinde unul din următoarele elemente:

- a) posibilitatea de a fi contestat;*
- b) termenul de depunere a contestației;*
- c) organul fiscal la care se depune contestația.*

În acest caz contestația poate fi depusă în termenul de 3 luni de la data comunicării actului administrativ fiscal.”

întrucât inspecția fiscală a fost începută în anul 2015, în baza titlului VII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (fiind emis avizul de inspecție fiscală nr..../...2015), prin Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au precizat expres posibilitatea de a contesta decizia de impunere, termenul de depunere a contestației, precum și organul fiscal la care se depune contestația, astfel:

„În conformitate cu art.205 și art.207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.”

Astfel, se reține că neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea, astfel încât SC X SRL din ..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y a pierdut dreptul procedural ca urmare a neexercitării sale înăuntrul termenului statornicit de lege și faptului că speței îi sunt aplicabile și prevederile art.185 alin.(1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, unde se stipulează:

“Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.”

Potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

În concluzie, întrucât petenta nu a respectat condițiile procedurale privitoare la termenul de depunere a contestației, prevăzute de Codul de procedură fiscală, cu toate că prin decizia de impunere contestată, i s-au precizat atât calea de atac, termenul în care aceasta poate fi exercitată, cât și organul la care urma a fi depusă

contestația, având în vedere și faptul că potrivit doctrinei, excepția tardivității este o excepție procedurală, petenta a decăzut din dreptul de a i se soluționa pe fond cea de-a doua contestație, în conformitate cu art.280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 280 din Codul de procedură fiscală - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) nedepusă în termen, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de lege;”

motiv pentru care va fi **respinsă, ca nedepusă în termen**, cea de-a doua contestație formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități aferente impozitului pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări aferente TVA;

... lei - penalități aferente TVA.

În ceea ce privește prima contestație, formulată de SC X SRL, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, constatându-se că sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra acestei prime contestații, astfel:

I. Prin prima contestație formulată de SC X SRL, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, petenta invocă următoarele:

SC X SRL solicită următoarele:

1. Anularea în TOTALITATE a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă sub nr. F – HD .../...2016 de către Agenția Natională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală;

2. Anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală, emis sub nr. .../...2016 de către Agenția Natională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspectie Fiscala;

3. Exonerarea societății X SRL de obligația de plată a obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități aferente impozitului pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări aferente TVA;

... lei - penalități aferente TVA.

I.1. Referitor la aspecte procedurale;

Petenta susține că la întocmirea actelor administrative contestate organele fiscale au încălcat formele de procedură imperativ stabilite de lege, situație de natură să atragă sancțiunea nulității absolute.

I.1.1. Cu privire la nemotivarea deciziei de impunere;

I.1.1.1. Cadrul legal. Considerații jurisprudențiale incidente;

În ceea ce privește obligativitatea motivării deciziei de impunere, petenta invocă următoarele:

1. Potrivit dispozițiilor art. 43 din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal (în cazul analizat, decizia de impunere) trebuie să conțină în mod obligatoriu, printre alte elemente, motivele de fapt și motivele de drept. În sensul că printre condițiile de formă ale actului administrativ este inclusă și aceea a motivării actului administrativ, jurisprudența și doctrina sunt unanime.

2. Obligația motivării actului administrativ reprezintă o cerință de legalitate a acestuia unanim acceptată atât pe plan intern, cât și la nivel comunitar, întrucât motivarea actului administrativ constituie o garanție împotriva arbitrarului și se impune cu deosebire în cazul actelor prin care se modifică ori se suprimă drepturi sau situații juridice individuale și subiective.

3. Nemotivarea actului administrativ fiscal reprezintă și o încălcare a art. 41 “Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene:

“(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;

(b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial;

(c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.

(3) Orice persoană are dreptul la repararea de către Uniune a prejudiciilor

cauzate de către instituțiile sau agenții acesteia în exercitarea funcțiilor lor, în conformitate cu principiile generale comune legislațiilor statelor membre.”,

act care urmare a intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona a dobândit valoarea de drept primar, fiind situat pe aceeași poziție juridică precum cea a tratatelor europene. Aplicabilitatea acesteia este pe deplin justificată de dispozițiile art. 51 *“Domeniul de aplicare”* al Cartei potrivit cărora: *“dispozițiile prezentei carte se adresează instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii, cu respectarea principiului subsidiarității, precum și statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii”*.

4. Petenta arată că deoarece contestă și constatările inspecției fiscale în materie de TVA, materie care este armonizată reprezentând transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA, consideră că se află în prezența unei situații de aplicare a dreptului Uniunii Europene, care implică respectarea și a dispozițiilor Cartei.

5. Cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art. 17 pct. 2) respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative: *„fiecare Decizie adoptată de Instituție, care poate afecta în mod negativ drepturile sau interesele unei persoane particulare, va menționa temeiurile pe care se bazează, indicând în mod clar faptele relevante și baza legală a deciziei”*.

6. În jurisprudența comunitară s-a mai reținut cu titlu de principiu că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și, de asemenea, să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului (cauza C - 367/1995) și astfel cum a decis Curtea Europeană de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă, sau greșită, este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor, mai mult decât atât, insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (cauza C - 41/1969) și o detaliere a motivelor este necesară și atunci când instituția emitentă dispune de o largă putere de apreciere, căci motivarea conferă actului transparență, particularii putând verifica dacă actul este corect fundamentat și, în același timp, permite exercitarea de către curte a controlului jurisdicțional (cauza C - 509/1993).

7. În egală măsură, aspectele contestate constituie o încălcare efectivă a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, încălcare care a fost constant sancționată de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului [*petenta face trimitere la Cauza Anghel împotriva României (cererea 28183/03) din 4 oct. 2008, (pct. 54)*].

8. Hotărârea CEDO dată în cauza Anghel împotriva României instituie un principiu general – garantarea dreptului la apărare și asigurarea unui proces echitabil – care trebuie respectat nu doar de către instanțele de judecată, ci și de către orice structură administrativă care interpretează și aplică legea, sarcina probei revenind organelor

fiscale, această obligație neputând fi răsturnată sau transferată contribuabilului într-o situație incertă, probele trebuind să fie suficiente și relevante în scopul formulării unei apărări corespunzătoare [*petenta face trimitere la Spețe similare: Barberà, Messegué și Jabardo împotriva Spaniei, hotărârea din 6 decembrie 1988, seria A, nr. 146, p. 33, pct. 77; Bernard împotriva Franței, Hotărârea din 23 aprilie 1998, Culegere de decizii și hotărâri 1998 - II, p. 879, pct. 37.*]; De altfel, Curtea a stabilit, într-o altă cauză faptul că noțiunea de „proces echitabil” înseamnă și o respectare a principiului „egalității armelor” [*petenta face trimitere la Hotărârea Dombo Beheer B.V. contra Olandei din 27.10.1993*], ceea ce pentru societate ar însemna că o situație care a fost justificată prin documente (facturile fiscale, documente de intrare a mărfurilor în gestiune, înregistrările în contabilitate, depunerea de declarații fiscale etc.) să fie cel puțin la același nivel justificată și de către autoritatea fiscală de control, în sensul în care aceste achiziții nu ar fi avut substanță economică sau ar fi fost fictive.

9. De asemenea, în cauza Hüseyin Turan c. Turcia [*petenta face trimitere la CEDO, Hüseyin Turan c. Turcia, 4 martie 2008*], Curtea Europeană a Drepturilor Omului menționează următoarele: caracterul general al dispoziției încălcate, obiectivul în egală măsură represiv și preventiv al sancțiunii sunt suficiente pentru a asigura natura penală a cererii și aplicarea dispozițiilor art. 6 din Convenție, inclusiv prezumția de nevinovăție. Or, obligația de a dovedi cele susținute incumbă organului fiscal, în spetă operând prezumția de nevinovăție, conform art. 6 par. 2 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

10. În opinia petentei, motivarea în fapt și în drept a constatărilor din Decizia de impunere lipsește, iar stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA ignoră situația fiscală reală, așa cum aceasta rezultă din documentele și explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală, după cum petenta susține că va arăta în cele ce urmează.

I.1.1.2. Nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un viciu de legalitate sancționat cu nulitatea absolută, necondiționată de existența unei vătămări;

1. Deși Decizia de impunere contestată reprezintă un act administrativ fiscal, aceasta nu a fost emisă cu respectarea formelor imperative prevăzute de lege, lipsindu-i elemente esențiale ale actului administrativ fiscal.

2. Motivul de fapt pentru constatările referitoare la impozitul pe profit este reprezentat de faptul că:

2.1. „Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC P... C... SRL, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal (?) au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, au solicitat informații la bănci, rezultând următoarele:

- în semestrul II 2011, aceasta (SC P... C... SRL) declară achiziții de la diverși furnizori, furnizori care nu declară livrări către această societate;
- Livrările declarate în sem II 2011 sunt către clienți în principal de pe raza județului Hunedoara;
- din informațiile primite de la bănci, rezultă că SC P... C... SRL, a încasat de la SC X SRL suma de ... lei;

- societatea verificată (SC X SRL), „ar fi trebuit să știe, ...” societățile participante la lanțul de tranzacții, ...;
- dar, în același timp, în același raport de inspecție fiscală, se constată că tranzacțiile derulate cu SC P... C... SRL din perioada mai 2011 – decembrie 2011, referitoare la achiziții de materiale de construcții, fier beton, ciment, anvelope în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei, toate aceste tranzacții au fost declarate de AMBII PARTENERI prin declarația 394 și deconturile de TVA, iar suma de ... lei a fost achitată prin virament bancar:

Pentru aceste motive, se constată următoarele:

- astfel, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflecta operațiuni reale ...;
- și, de asemenea, că Direcția Regională Antifrauda 5 ... a întocmit Procesul verbal nr. .../...2015, din care rezultă că facturile sunt fictive,..., iar documentele în care au fost înscrise operațiunile, nu pot fi considerate documente justificative;

2.2. „Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC F... L... I... SRL, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal (?) au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, au solicitat informații la bănci, rezultând următoarele:

- în semestrul II 2011, aceasta (SC F... L... I... SRL) declară achiziții de la diverși furnizori, furnizori care nu declară livrări către această societate;
- livrările declarate în sem II 2011 sunt către clienți în principal de pe raza județului Hunedoara;
- din informațiile primite de la bănci, rezultă că SC F... L... I... SRL, a încasat de la SC X SRL suma de ... lei;
- societatea verificată (SC X SRL), „ar fi trebuit să știe, ...” societățile participante la lanțul de tranzacții ...;
- în același raport de inspecție fiscală, se constată că tranzacțiile derulate cu SC F... L... I... SRL în data de 05.12.2011, referitoare la lucrări de construcții în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei, toate aceste tranzacții au fost declarate de AMBII PARTENERI prin declarația 394 și deconturile de TVA, iar suma de ... lei a fost achitată prin virament bancar:

Pentru aceste motive, se constată următoarele:

- astfel, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni reale, ...;
- societatea are un număr de 6 angajați, din care unul angajat este muncitor necalificat la întreținerea de drumuri, altul este șofer autoturisme și camionete, drept pentru care societatea nu putea desfășura lucrări menționate în Contractul nr. .../...2011;
- și, de asemenea, ca Direcția Regională Antifraudă 5 ... a întocmit Procesul verbal nr. .../...2015, din care rezultă că facturile sunt fictive,..., iar documentele în care au fost înscrise operațiunile, nu pot fi considerate documente justificative;

3. În ceea ce privește TVA, motivarea în fapt se rezumă la reiterarea aceluiași constatări ca și în cazul impozitului pe profit.

4. Motivul de drept poate fi considerat că lipsește în totalitate, iar o formulare de genul:

„*Temeiul de drept:*

1. *Act normativ*

LG82/1991, art. 6 alin. 1, alin. 2, ...;

Legea 571/2003 art. 11, alin. 1... 2., art. 21, alin. 4, ...;

Act normativ OG 92/2003 art. 94, alin. 2, lit. a, b, art. 7, alin. 2, art. 64, art. 65 alin. 2, ...;

OD 3055 art. 2, pct. 46, ...;”

nu poate fi considerată conformă nici chiar cu o minimă îndeplinire a obligației de motivare prevăzută de art. 43 alin. (2) lit. f) din Codul de procedură fiscală.

5. Cu ocazia motivării în drept a deciziei de impunere contestate, organul fiscal trebuia să expună raționamentul legal, adică să prezinte petentei de o manieră logică și inteligibilă algoritmul prin care, ca urmare a interpretării și aplicării cadrului legal la constatările factice, a ajuns la concluzia că societatea petentă ar datora anumite creanțe fiscale suplimentare. Indicarea și transcrierea unor dispoziții legale, realizată într-o manieră pur formală, nu poate reprezenta o motivare suficientă a deciziei de impunere.

6. Această conduită reprezintă o gravă încălcare a drepturilor recunoscute de lege, putând fiind sancționată cu nulitatea actului administrativ fiscal, în acest sens pronunțându-se și instanțele de judecată.

7. Astfel, prin Decizia nr. 71 din 18 ianuarie 2011, Curtea de Apel Timișoara a decis următoarele: „*Așa cum a rezultat din analiza deciziei de impunere atacată, aceasta nu cuprinde baza de impunere pentru care s-a calculat debitul restant, în sumă de .. lei, și majorările de întârziere în sumă de .. lei, motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora s-au calculat acestea, pentru fiecare perioadă impozabilă, ceea ce echivalează cu nemotivarea actului fiscal. Așa fiind, cum este de esența dreptului administrativ, cerința motivării actului administrativ, pentru că acestea reprezintă o punere în executarea legii, Curtea constată că decizia de impunere atacată este nelegală și creează un prejudiciu reclamantei, pentru că în lipsa motivării este împiedicată să-și exercite dreptul la apărare recunoscut de Constituție și de CEDO, în ceea ce privește impunerea restantă și majorările aferente susmenționate, astfel că se admite recursul reclamantei, modificându-se sentința recurată conform art. 304 punctul 9 Cod procedură civilă, cu consecința admiterii în parte a acțiunii și a anulării debitului calculat pentru perioada anterioară anului fiscal 2008 în sumă de .. lei și a majorărilor în sumă de .. lei, menținându-se decizia de impunere numai pentru suma de .. lei corespunzătoare anului 2008*”.

8. Modul în care a fost motivată Decizia de impunere de către organele fiscale de control reprezintă o încălcare a: (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedură fiscală, (ii) a art. 41 „Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, cât și a (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național.

Față de argumentele prezentate în cuprinsul prezentei secțiuni, având în

vedere că Decizia de impunere contestată nu cuprinde argumentarea în drept și motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare, și fiind cunoscut faptul că sancțiunea pentru nemotivarea actului administrativ nu poate fi decât anularea acestuia, considerăm că organul de soluționare al contestației este obligat să dispună anularea actelor administrative contestate.

I.1.2. Cu privire la faptul că la emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale.

1. Potrivit prevederilor art.5 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, iar art. 6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

2. În același sens, art. 105 din Codul de procedură fiscală prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către organele de inspecția fiscală.

3. Mai mult, art. 7 din Codul de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

4. Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art. 12 din Codul de procedură fiscală.

5. Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu este respectată de actele administrative fiscale care fac obiectul contestației.

6. În cazul de față, stabilirea impozitelor și taxelor nu se întemeiază pe situația fiscală reală a contribuabilului, ci pe suspiciuni neîntemeiate ale organelor de inspecție fiscală, pe o veritabilă „prezumție de vinovăție” care ar fi aplicabilă contribuabilului care a avut un anumiți furnizori care s-au îndepărtat de la disciplina fiscală și despre care se afirmă că ar fi avut comportament fiscal inadecvat, fără însă a fi stabilită vreo legătură între comportamentul inadecvat al acestor furnizori și activitatea SC X SRL și fără a fi stabilită situația de fapt, reală, a societății petente.

I.2. Referitor la nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative contestate;

I.2.1. Nelegalitatea și netemeinicia Decizie de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit;

Modul de determinare a rezultatului financiar și a impozitului pe profit stabilit suplimentar este *eronat* și *nu are temei legal* din *mai multe motive* pe care petenta le arată în cele ce urmează, astfel:

Decizia de impunere, nu respectă din punct de vedere al *conținutului* prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. *1021/2013* privind aprobarea *modelului și conținutului* formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” în sensul că:

a) în *Instrucțiunile de completare* cuprinse în Anexa nr.2 la ordin, punctul 2.1.2. “*Motivul de fapt*” prevăd că :

”se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Nu respecta deloc instrucțiunile de completare a Deciziei de impunere, ba mai mult *ridică multe semne de întrebare cu privire la coerența și credibilitatea* organelor de inspecție fiscală, respectiv *se impun următoarele întrebări* :

- Care sunt “*furnizorii menționați anterior*” despre care se face vorbire ?
- *Cum au ajuns* inspectorii fiscali la *aprecierea și concluzia*, că, cheltuielile respective *sunt nedeductibile* ?

- Ce înseamnă pentru dânsii concluzia: “Având în vedere *achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile* de la furnizorii menționați mai sus?

b) La punctul 2.1.3 *Temei de drept* din Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală *au înșirat trei articole* din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit impozit pe profit suplimentar, dar acestea *nu sunt motivate în nici un fel* și petenta înțelege să le conteste din următoarele motive:

1) Inspectorii fiscali invocă prevederile *articolului 21 alin.4 lit.f)* din Codul fiscal potrivit căruia:

“Următoarele nu sunt deductibile: cheltuieli înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”,

ori *achizițiile* efectuate SC X SRL ... *nu pot fi încadrate* la acest articol de lege deoarece *s-au făcut în baza unor facturi fiscale* care *nu au avut nici un fel de viciu de formă sau conținut* și pentru *fiecare achiziție* de materiale sau mijloace fixe s-au întocmit *NOTE DE RECEPȚIE* care au stat la baza *intrării acestora în gestiunea firmei*.

Iată deci, că *pe lângă factura de livrare* emisă de societăți comerciale *active* (factura care face *dovada* efectuării operațiunii) și în baza cărora s-a făcut transferul dreptului de proprietate către SC X SRL, *au fost întocmite și Note de recepție* astfel că

au fost întrunite ambele condiții ca, cheltuiala să fie deductibilă și nu nedeductibilă așa după cum susțin inspectorii fiscali.

Mai mult, toate tranzacțiile analizate, au fost declarate organului fiscal de ambii parteneri prin declarația 394 și deconturile de TVA. Astfel că, unul din argumente, nedeclararea tranzacțiilor în declarațiile fiscale nu a existat, și cu toate acestea au fost “descoperite” alte “metode”, prin care nu au fost recunoscute achizițiile societății X SRL.

2) Inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 19 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia :

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”,

ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece toate achizițiile de bunuri efectuate de către SC X SRL ... au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate principal al firmei.

3) Inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 11 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia:

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

ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece nu se specifică care au fost tranzacțiile desfășurate de petentă, și care nu avut scop economic mai ales în condițiile în care toate tranzacțiile efectuate de către SC X SRL ... au fost făcute în vederea desfășurării obiectului de activitate pentru care a fost autorizată, au fost aducătoare de venituri impozabile și au avut deci conținut economic.

De asemenea petenta arată că :

1. Organele de inspecție fiscală deși invocă în decizia de impunere prevederile art.19 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile“, nu au respectat litera legii, deoarece trebuiau să aplice și prevederile punctului 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează clar că:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

În fapt, organele de inspecție fiscală, aveau obligația să aplice următoarele prevederi legale din Codul fiscal:

- art.19 alin.(1), potrivit căruia: *“Profitul impozabil se calculează ca*

diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”;

- punctul 12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează clar că:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată”

- art.34 Declararea și plata impozitului pe profit, “(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.”

- art.35 Depunerea declarației de impozit pe profit, “(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alienate”

2. Inspectorii fiscali nu au respectat următoarele prevederi legale cuprinse în OG.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere: Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

“Art. 7 Rolul activ: (2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

“Art. 52 Obligația de a furniza informații: (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

“Art. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile: Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.”

“Art. 105 Reguli privind inspecția fiscală: (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Având în vedere că inspectorii fiscali s-au limitat doar la solicitarea unor informații, pe motiv că societățile analizate, sunt radiate, și pe cale de consecință nu

mai sunt subiect al raportului juridic fiscal.

Informațiile trebuiau să fie confirmate și din alte surse cu respectarea prevederilor legale sus amintite și mai ales ale art. 52, potrivit căruia:

“... Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

Astfel, prin Procesul verbal nr. 10770 din data de 20.11.2014, întocmit de inspectorii fiscali ai aceleiași instituții, privind tranzacțiile cu cele două societăți analizate și în contestație, se arată printre altele următoarele:

“În perioada mai 2011 – decembrie 2011, SC X SRL a efectuat achiziții de materiale de construcții de la SC P... C... SRL, În data de 05.12.2011, SC X SRL i-au fost facturate servicii constând în lucrări construcții, ..., de către SC F... L... SRL Deoarece din documentele prezentate, organele de control nu au putut identifica obiectivul la care au fost executate aceste lucrări, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr.../...2011 încheiat cu SC V... C... SRL în calitate de beneficiar având ca obiect: “Amenajarea și dotarea cu echipamente specifice ... la C...J... . În baza contractului mai sus menționat și a BORDEOULUI SITUAȚIILOR DE LUCRĂRI pe luna octombrie 2011, în data de 24.10.2011, SC X SRL emite către clientul SC V... C... SRL factura de prestări servicii nr. .../...2011 în sumă de ... lei”

Și din această cauză, se poate vedea că inspectorii fiscali nu au avut temeii legal, drept pentru care și constatările lor sunt eronate și nu au un fundament real, bazându-se doar pe simple presupuneri și aprecieri ale acestora. Astfel, inspectorii fiscali puteau să verifice în teren realitatea lucrărilor efectuate, cu cât acest fapt a fost constatat tot printr-un Proces verbal de inspecție fiscală, sau se putea solicita părerea unui expert tehnic în domeniu, care putea, prin expertiza avută, să certifice realitatea operațiunilor, și numai de aici, putea rezulta o concluzie, fie în favoarea susținerii părerii inspecției fiscale sau să o combată în totalitate. Aceasta obligativitate este prevăzută și de OG nr. 92/2014, art.55.

În realitate, prin această abordare, organele fiscale încearcă să legitimeze o răspundere obiectivă a societății noastre, pentru fapta altei persoane, răspundere care excedează orice cadru legal.

Legislația noastră prevede o astfel de răspundere pentru fapta altei persoane doar în materia răspunderii civile delictuale (de ex. răspunderea părinților pentru fapta copiilor minori, răspunderea comitentului pentru fapta prepusului), iar în materie fiscală doar prin dispozițiile art. 27 din Codul de procedură fiscală, dispoziții care nu sunt aplicabile în speță.

Față de cele expuse anterior, petenta concluzionează că societatea avea dreptul să deducă sumele ce reprezintă costul achizițiilor de mărfuri de la furnizori.

— constatările referitoare la comportamentele fiscale ale furnizorilor (depunerea declarațiilor 300 și 394), prezentate de către inspecția fiscală, nu aveau cum să fie cunoscute de societatea petentă, dar cu toate acestea este demonstrat și de către furnizori, despre comportamentul corect din punct de vedere fiscal al furnizorilor, astfel fiind înlăturată *ab initio*, una din motivele de anulare al dreptului de deducere al TVA și considerarea achiziției ca o cheltuială nedeductibilă fiscal;

— astfel că realitatea achizițiilor este demonstrată, și nu este probată aprecierea și constatarea din decizia de impunere, prin urmare, nu este afectat dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit;

- simpla trimitere la comportamentul furnizorului, face ca tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală la SC X SRL să nu fie motivat nici în fapt, nici în drept;
- SC X SRL a efectuat plățile pentru toate marfurile achiziționate de la furnizori prin instrumente de decontare bancară și a prezentat organelor fiscale documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale;
- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere) din care rezultă că marfa achiziționată de SC X SRL a intrat efectiv în gestiunea societății;
- interpretarea pe care organele fiscale o dau dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal este greșită și nesocotește situația fiscală reală a SC X SRL.

În consecință, nu sunt întrunite condițiile legale pentru a refuza dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu furnizorii.

Față de cele arătate mai sus, petenta susține că nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală și pe cale de consecință nici accesoriile calculate.

I.2.2. Nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în quantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA.

1. Prin actele administrative fiscale contestate s-a stabilit un TVA la care societatea nu are drept de deducere datorită neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă operațiunilor desfășurate cu furnizorii, considerentele fiind aceleași prezentate detaliat în motivarea referitoare la impozitul pe profit.
2. Petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat SC X SRL nu are niciun temei, întrucât nu se poate reproșa petentei considerentele inspecției fiscale, având în vedere că respectivele firme erau active la momentul achizițiilor, au declarat tranzacțiile prin Declarația 394 și deconturile de TVA, lucrările au fost efectuate, iar materialele achiziționate au fost utilizate unui scop bine determinat.
3. Nu există nici o obligație legală încălcată de SC X SRL care să aducă atingere dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor sale din perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale.
4. Nu în ultimul rând, tratamentul aplicat SC X SRL de către organele fiscale contravine practicii Curții Europene de Justiție.
5. Astfel, CJUE a concluzionat [*petenta face trimitere la Cauza C-95/07 ECOTRADE SpA*], cu privire la dreptul de deducere al TVA că (i) dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atâta vreme cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate, (ii) măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de

deducere a TVA, (iii) prevederile legislative care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile fiscale cu refuzul dreptului de deducere, depășesc în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA (pentru nerespectarea unor astfel de obligații, statele membre pot impune sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcărilor).

6. Mai relevantă pentru speța de față este o altă cauză [*petenta face trimitere la Cauza C-354/03 OPTIGEN*], în care s-a statuat că (i) este contrar legislației europene ca organele fiscale să judece o operațiune efectuată de o persoană impozabilă luând în considerare intenția unei alte persoane decât cea în discuție; (ii) fiecare operațiune trebuie privită separat, și NU prin prisma întregului lanț din care face parte; (iii) dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă [*petenta face trimitere la deciziile C-439/04 - Axei Kittel, C-440/04 - Recolta Recycling, C-354-Optigen, C-409/04 - Téléos PLC, C-355/03 - Fulcrum, C-434/03 - Bond House*].

7. Jurisprudența recentă a Curții Europene de Justiție întărește opinia că statelor membre nu le este permis să excludă dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru achiziții de bunuri sau servicii folosite în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA și sunt evidențiate prin facturi emise conform criteriilor de formă impuse de directivă.

8. Mai mult, chiar și în cazul achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi restricționarea dreptului de deducere a TVA reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite [*petenta face trimitere la cazurile C-438/09 Dankowski, C 324/11 Gabor Toth și comentariile din Ramona Jurubiță, Mădălina Ștefan, Restricționarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la contribuabili declarați inactivi, în Curierul fiscal nr. 11/2012*]. Libertatea statelor membre de a stabili condițiile de deducere a TVA nu poate submina principiul neutralității fiscale și nu trebuie să conducă la un tratament diferit în cazul unor operațiuni similare.

9. În cazul de față, organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plată pentru SC X SRL, menținându-se obligația de plată a TVA colectată pentru toate vânzările societății efectuate către clienții ei, ceea ce echivalează, în fapt, cu o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, în contradicție cu regulile instituite prin Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

10. Având în vedere că cel ce suportă taxa în final este, de fapt, consumatorul, iar componenta TVA a prețului este semnificativă, este necesar ca prin sistemul de impunere să fie promovată o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.

11. Dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană - art. 145 și 146 din Codul fiscal, art. 17 din Directiva 77/388/CE și art. 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții: (i) *destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile și (ii) deținerea*

unei facturi care să respecte prevederile legale.

12. Curtea Europeană de Justiție [*petenta face trimitere la Cauza C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*] a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii.

Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat SC X SRL în privința TVA nu are niciun temei.

I.2.2.1. Societatea are dreptul de deducere al TVA în quantum ce reprezintă costul achizițiilor de marfuri de la furnizori;

1. Concret, în materie de TVA art. 146 alin. (1) din Codul fiscal prevede în mod imperativ faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarea condiție: pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

2. Petenta arată că regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern, care reprezintă o creație exclusivă a legiuitorului național și care nu au fost avute în vedere de legiuitorul european la adoptarea Directivei TVA.

3. Mai mult din jurisprudența C.J.U.E. - Cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 (Mahagében și Dávid) - se reține în mod limpede faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

4. Astfel, în cauza C-80/11, Mahagében a încheiat un contract cu Rómahegy-Kert kft („RK”) pentru livrarea de bușteni de salcâm în stare brută între 1 iunie și 31 decembrie 2007. În această perioadă, RK a emis șaisprezece facturi pe numele Mahagében pentru livrarea a diferite cantități de bușteni. În șase dintre aceste facturi figura numărul bonului de livrare, atașat ca anexă la acestea. RK a menționat toate facturile în declarația sa fiscală, afirmând că livrările au fost efectuate și a plătit TVA după livrare. Și Mahagében a inclus aceste facturi în declarația fiscală și a exercitat dreptul de deducere. Cantitățile de bușteni de salcâm cumpărate de la RK au figurat în stocurile Mahagében și au fost revândute de aceasta unor diferite întreprinderi. În cadrul unui control cu privire la achizițiile și la livrările efectuate de RK, administrația fiscală a ajuns la concluzia că societatea menționată nu dispunea de stocuri de bușteni de salcâm, iar cantitatea de bușteni de salcâm achiziționată în cursul anului 2007 nu era suficientă pentru efectuarea livrărilor facturate pe numele Mahagében. În pofida faptului că, în timpul controlului, ambele părți contractante au declarat că nu au păstrat bonurile de livrare, ulterior Mahagében a prezentat

administrației fiscale copia a 22 de bonuri de livrare ca dovadă a caracterului real al operațiunilor în cauză. Administrația fiscală a constatat existența unei datorii fiscale în sarcina Mahagében și, în plus, i-a aplicat o amendă și penalități de întârziere, considerând că Mahagében nu avea dreptul la deducerea aferentă facturilor emise de RK menționate. Astfel, având în vedere rezultatul controlului efectuat la aceasta, facturile respective nu ar putea fi considerate autentice.

5. Reclamația Mahagében împotriva deciziei a fost respinsă de pârâta din acțiunea principală. Această respingere era, printre altele, întemeiată pe constatarea că RK, în calitate de emitent al facturilor în cauză, nu a putut să prezinte niciun document care să justifice tranzacțiile corespunzătoare, precum bonurile de livrare, că nu putea să dispună de cantitatea de bunuri menționată în aceste facturi și că nu dispunea nici de un camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora. În plus, Mahagében nu ar fi luat măsurile de precauție necesare în sensul art. 44(5) din Legea privind TVA, întrucât aceasta nu verificase, inter alia, dacă RK era persoană impozabilă existentă și dacă aceasta dispunea de bunurile pe care Mahagében dorea să le achiziționeze.

6. Baranya Megyei Bíróság (Tribunalul Regional din Baranya) a cerut Curții să stabilească dacă art. 167, art. 168(a), art. 178(a) și art. 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că se întrunesc condițiile menționate.

7. În soluționarea cauzei, Curtea a concluzionat că stabilirea de măsuri care, într-o anumită situație, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt conectate cu o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de situația respectivă.

8. Curtea a admis că, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de gradul de încredere al acestuia. Cu toate acestea, administrația fiscală nu poate impune, în general, persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA, pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.

9. Curtea a subliniat că, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta

nereguli și fraude privind TVA, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude. Statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, contabilitatea acestora și celelalte documente pertinente. În acest scop, Directiva TVA impune, în special la art. 242, obligația fiecărei persoane impozabile de a ține o contabilitate suficient de detaliată în scopul de a permite aplicarea TVA și controlul aplicării TVA de către autoritățile fiscale. Pentru a facilita exercitarea acestei sarcini, art. 245 și art. 249 din această directivă prevăd dreptul autorităților competente de a avea acces la facturile pe care persoana impozabilă este obligată să le stocheze potrivit art. 244 din directiva menționată.

10. Curtea a concluzionat că prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate mai sus, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control.

11. După cum rezultă cu claritate din hotărârea prezentată mai sus, obligația verificării comportamentului fiscal al altor contribuabili aparține organelor fiscale și nu poate fi transferată în sarcina contribuabililor de bună credință.

12. Deși contravine practicii vast răspândite a organelor fiscale din România, Curtea de Justiție a Uniunii Europene stabilește în mod limpede faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

13. În ceea ce privește motivele pentru care organele fiscale au considerat că petenta nu are dreptul să deducă TVA aferent tranzacțiilor cu cei 2 furnizori, acestea sunt evasiidactice motivele ce privesc impozitul pe profit, motiv pentru care în cele ce urmează, petenta se rezumă să indice punctual motivele pentru care comportamentul neconform al furnizorilor nu poate fi imputat societății petente nici în ceea ce privește TVA, întrucât:

— *În primul rând*, subliniem faptul că condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal privind deductibilitatea TVA sunt îndeplinite (existența unor facturi ce îndeplinesc condițiile legale), iar singurul motiv pentru care organul fiscal consideră că TVA este nedeductibilă fiind comportamentul fiscal al furnizorilor (care reprezintă doar o parte din numărul total de furnizori) ai petentei.

— *În al doilea rând*, petenta învederează organului de soluționare a contestației că optica organelor fiscale de control contravine în mod flagrant principiilor obligatorii izvorâte din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care stabilește în mod clar argumentul potrivit căruia dacă emitentul facturii aferente unor livrări de bunuri sau prestări de servicii a săvârșit nereguli, nu poate fi invocat de autoritățile fiscale pentru a refuza dreptul de deducere al TVA fără ca autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații. Cu privire la acest motiv de refuz al deductibilității TVA, petenta consideră relevantă în speță interpretarea efectuată de CJUE în cazurile Mahagében kft (C-80/11) și Péter Dávid (C-142/11) în sensul în care: „*articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul*

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

— *In fine*, distinct de faptul că organele fiscale nu au probat existența unor astfel de elemente obiective deși sarcina probei le incumba, *totuși*, petenta a probat inexistența oricăror motive pentru care comportamentul furnizorilor i-ar putea fi imputat, respectiv:

- constatările referitoare la comportamentul fiscal al furnizorilor nu aveau cum să fie cunoscute de societatea petentă și nici nu au fost cunoscute la achizițiile de mărfuri, iar neregulile constatate în activitatea acestor furnizori nu au relevanță în ceea ce privește activitatea SC X SRL, nu pot afecta realitatea achizițiilor de mărfuri și, prin urmare, nu afectează dreptul de deducere a TVA;
- toate achizițiile de mărfuri au fost însoțite de documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale;
- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale și chitanțe, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, etc.) din care rezultă că marfa achiziționată de SC X SRL a intrat efectiv în gestiunea societății.

În plus, faptul că petenta a acționat cu bună credință în relațiile comerciale desfășurate cu furnizorii (în materie comercială buna credință se prezumă) este un argument suplimentar că societatea petentă avea dreptul să deducă TVA aferent tranzacțiilor cu acești furnizori.

Deopotrivă, în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor desfășurate de către societatea petentă, petenta reține că toată marfa achiziționată de la furnizori a intrat în gestiunea societății și a fost folosită în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acesteia către clienții.

a) Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat SC X SRL în privința TVA nu are temei de fapt și nici de drept;

b) La punctul 2.1.3 Temei de drept din Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală invocă texte de lege din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit TVA suplimentară, dar acestea vin mai degrabă să ateste ca SC X SRL a dedus în mod legal TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizori din Cluj-Napoca și secolul agricol Ilfov, astfel:

1) Inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 146 alin.(1) litera a) din Codul fiscal potrivit căruia:

“ 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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Achizițiile efectuate SC X SRL ... se încadrează perfect la acest articol de lege deoarece s-au făcut în baza unor facturi fiscale, prezentate în original care nu au avut nici un fel de viciu de formă sau conținut, au fost emise de societăți comerciale înregistrate în scopuri de TVA și au fost achitate.

2) Inspectorii fiscali invocă doar aliniatul (1) din articolul 145 din Codul fiscal, dar la aliniatul (2) se prevede că:

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

a) operațiuni taxabile ;...”

Așadar, cum a mai arătat, petenta susține că toate achizițiile de bunuri efectuate de către SC X SRL au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile pentru care s-a colectat, înregistrat și declarat TVA și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate principal al firmei.

3) S-au invocat prevederile articolului 6 din Legea contabilității, potrivit căruia: “(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

SC X SRL a deținut pentru fiecare achiziție o factura emisă cu respectarea dispozițiilor legale, a înregistrat în evidența contabilă operațiunile și a întocmit și Note de recepție pentru intrarea în gestiune a bunurilor.

4) Inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 11 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia: “La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Într-o speță similară s-a pronunțat și Curtea de Apel Craiova care a emis Decizia civilă nr.2315/2013 în care a precizat că:

“În consecință, dat fiind toate aceste împrejurări de fapt, Curtea constată că prin actele de control fiscale ce fac obiectul contestației, nu s-a demonstrat caracterul fictiv al operațiunii prin precizarea unor indicii din care să rezulte că mărfurile nu au existat în fapt și nu au fost tranzacționate în realitate, ci doar consemnate fictiv în contabilitate.”

Este adevărat că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de

către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor.

Cu toate acestea, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, în care nu se invocă argumente privind lipsa în materialitate lor a mărfurilor, iar furnizorii au depus declarațiile fiscale 394 și deconturile de TVA cu facturile analizate, nu se justifică printr-un scop rezonabil și echitabil, înlăturarea dreptului de deducere.

În plus nu se invocă nici măcar lipsa mărfurilor la furnizor, ci doar o prezumția că între acesta din urmă și proprii săi furnizori nu ar fi avut loc tranzacții reale, ceea ce nu face obiectului controlului judecătoresc în cauza de față.

Într-o interpretare contrară, s-ar crea premisa, pe de o parte a impunerii suplimentare a beneficiarului prin anularea retroactivă a dreptului de deducere și corelativ cu o obligare la colectare a furnizorului care nu a întocmit potrivit legii declarațiile fiscale și contabile. Premisa ar conduce la o încălcare a principiului neutralității ce guvernează materia TVA.

În concluzie, nu sunt incidente dispozițiile art. 11 din Codul fiscal.

Aplicarea unitară a normelor legale este obligatorie nu numai pentru contribuabili persoane fizice sau juridice, dar și în aceeași măsură și pentru autoritatea fiscală, cu consecințele legale ce decurg din aceasta.

1.2.2.2. Cu privire la aplicarea Hotărârilor Curții Europene de Justiție;

(i) În data de 9 iunie 2011, a fost emisă Decizia de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estacios de Servicio SA [*Publicat de KPMG în HotNews din 20 iunie 2011*], în care se arată în principal că: *“TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de către autoritățile fiscale”, iar “în cazul în care s-a încasat o contrapartidă în mod real, chiar dacă aceasta este vadit mai mică decât prețul pieței, respectiv mai mică sau mai mare decât costurile suportate este fără relevanță, ..., tranzacțiile respective reprezentând tranzacții cu titlu oneros”.*

(ii) Hotărârea CEJ în cazul C-354/03, c-355/03 și C-484/03 [*Publicat în Jurispudența CJCE din 21 octombrie 2009*], din data de 12.01.2006, în care se arată în principal că: *“ ... Dreptul de a deduce TVA-ul al unui contribuabil care efectuează (astfel) de tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare din care aceste tranzacții fac parte, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară acesteia, este viciată de o fraudă aferentă plății TVA, atunci când contribuabilul nu are cunoștință și nici nu dispune de mijloace de a avea cunoștință”.*

(iii) Hotărârea CEJ din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14 [*Publicat în Curierul fiscal nr. 10/2015, Editura CH Beck*], în legătură cu refuzul Camerei Fiscale din Lodz de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată achitată în amonte pentru unele operațiuni considerate suspecte.

Concluzia hotărârii: Curtea conchide că: „Dispozițiile celei de a șasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

I.2.2.3. Cu privire la aplicarea Hotărârilor instanțelor naționale;

I. Decizia penală nr. 193/A/2015 din 19 februarie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 7638/97/2013.

Motivarea deciziei (extras, pag. 16): “nu s-a probat fără dubiu că inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale. Curtea reține că utilizarea de furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală... Principiul neutralității TVA-ului al proportionalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun deducerea taxei pe valoare adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă cerințe de formă nu au fost respectate...”

II. Decizia nr. 2039/2015 din 08 iunie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 5012/97/2013.

Motivarea deciziei (extras, pag. 4): “facturile în temeiul cărora reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere sunt anterioare declarării ca inactiv, ..., nu poate fi antrenată răspunderea fiscală a reclamantei în sensul pierderii dreptului de deducere...”

III. Decizia nr. 4412/2012 din 30 octombrie 2012 a ÎCCJ, Dosar nr. 4412/2012

Motivarea deciziei: Litigiul a avut ca obiect anularea unei decizii de impunere prin care organele fiscale au negat dreptul de deducere a TVA invocând faptul că avizele de însoțire a mărfii și celelalte documente justificative nu conțin toate elementele formale și de asemenea facturile fiscale tipizate nu ar fi completate cu toate informațiile prevăzute de respectivul formular de factură, deși aceste informații nu se regăsesc printre elementele prevăzute de art. 155 Cod fiscal. Respinge ca nefondat recursul declar de ANAF, ca nefondat.

Comentariu [Publicat în Curierul fiscal nr. 12/201, pag. 481 la 483]: Această decizie consfințește faptul că dreptul de a deduce TVA, chiar în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc condițiile de formă.

Față de cele ce preced, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost

formulată și, pe cale de consecință:

1. Anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă sub nr. F-HD .../...2016 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.
2. Anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală, emis sub nr. F-HD .../...2016 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală.
3. Exonerarea societății X SRL de obligația de plată a impozitului pe profit în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei, și a TVA în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei.
4. Aplicarea prevederii de la art. 276 alin. 5 din Codul de procedură fiscal (Noul cod), care arată următoarele: *“Soluționarea contestației, Art. 276. – (5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează un termen pentru care convoacă, la sediul său, contestatorul și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației sub sancțiunea decăderii.”*

În dovedirea contestației, petenta înțelege să se folosească de proba cu înscrisuri, rezervându-și dreptul de a depune probe noi în susținerea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 213 din Codul de procedură fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, au constatat următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitului pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA.

Petenta contestă doar suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;

... lei - penalități aferente TVA,

II.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități aferente impozitului pe profit;

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2011 - 30.09.2014.

Organele de inspecție fiscală au menționat că SC X SRL, prin adresa nr..../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../...2015 și la AJFP - Inspecție fiscală sub nr..../...2015, solicită amânarea datei începerii inspecției fiscale pe motivul că toate documentele financiar contabile ale societății împreună cu hard-diskul calculatorului cu baza de date contabilă integrală au fost ridicate de către Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial Alba-Iulia la data de 07.11.2014, conform procesului-verbal de percheziție domiciliară din data de 07.11.2014.

Având în vedere cele solicitate prin adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../...2015 se comunică SC X SRL ca inspecția fiscală parțială va începe în data de 20.02.2015.

Cu adresa nr. 7/20.02.2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, SC X SRL comunică AJFP Hunedoara faptul că până la data de 20.02.2015 documentele financiar-contabile nu au fost restituite de către Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial Alba-Iulia.

Având în vedere faptul că SC X SRL nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele financiar contabile necesare desfășurării inspecției fiscale, în vederea determinării stării de fapt fiscale s-au solicitat informații furnizorilor referitoare la trimiterea de copii după facturile emise, documente de plată, contracte, avize de însoțire, etc.

Organele de inspecție fiscală au efectuat un control inopinat la SC X SRL, încheind Procesul verbal înregistrat la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2014.

În vederea verificării realității tranzacțiilor desfășurate de SC X SRL cu SC P... C... SRL și SC F... L... I... SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat unităților bancare la care cele două societăți au avut conturi deschise, copii după extrasele de cont aferente perioadei în care acestea au desfășurat tranzacții cu SC X SRL, astfel:

1. Pentru SC F... L... I... SRL, cu adresa nr..../...2014 ... SA, care comunică răspunsul solicitat cu adresa nr..../...2014.

2. Pentru SC F... L... I... SRL, cu adresa nr..../...2014 ... SA, care comunică răspunsul solicitat cu adresa nr.344899/18.11.2014.

3. Pentru SC P... C... SRL, cu adresa nr..../...2014 ... SA care comunică răspunsul solicitat cu adresa nr..../...2014.

De asemenea s-a solicitat, cu adresa nr..../...2015, ... BANK, copii după extrasele de cont ale SC X SRL, care comunică răspunsul solicitat cu adresa nr..../...2015, și cu adresa nr..../...2015, ..., copii după extrasele de cont ale SC X SRL, care comunică răspunsul cu adresa nr..../...2015.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că urmare a verificărilor efectuate asupra actelor și documentelor fiscale și contabile ale societății, astfel cum au fost puse la dispoziția de către reprezentanții societății, au rezultat următoarele:

II.1.1. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC P... C... SRL, ..., CIF ..., jud. Dolj, loc. ..., radiată în data de 02.04.2012, conform bazei de date ANAF.

În perioada mai 2011 – decembrie 2011, SC X SRL a efectuat achiziții de materiale de construcții constând în fier beton, ciment, anvelope, mortar în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, de la SC P... C... SRL

Din suma de ... lei a fost achitată prin virament bancar, suma de ... lei, rămânând de achitat suma de ... lei.

Tranzacția mai sus menționată a fost declarată organului fiscal de ambii parteneri prin Declarația cod 394 și deconturile de TVA.

Pe facturile întocmite de SC P... C... SRL ... este delegat domnul M... C... cu seria de buletin ... eliberat de Poliția ... și domnul MI... C... cu seria de buletin ... eliberat de Poliția ..., nu este menționat numărul de înmatriculare al mijlocului de transport cu care a fost efectuat transportul și nici nu au putut fi prezentate documente care să ateste efectuarea acestuia.

Pe „*Notele de recepție și constatare diferențe*” pentru bunurile achiziționate de la SC P... C... SRL ..., apare numele G... G... C..., însă fără a fi semnate de acesta și concomitent au fost întocmite bonuri de consum fără a se specifica cine le eliberează din gestiunea materiale, cine le primește și implicit pentru ce activitate au fost folosite.

Facturile au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări aferente, în balanțele de verificare încheiate de contribuabil pentru aceasta perioadă și deconturile de TVA aferente.

Facturile de achiziție care au ca și emitent pe SC P... C... SRL nu conțin datele privind capitalul social, privind expediția mijlocul de transport, nu există avize de însoțire a mărfii, nu există niciun alt document prin care se poate stabili realitatea operațiunilor comerciale.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC P... C... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, au solicitat informații la băncii rezultând următoarele:

- în semestrul II 2011, acesta declară achiziții de la diverși furnizori, furnizori ce nu declară livrări către această societate;

- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația informativă cod 394 și cele din deconturile de TVA cod 300:

- a. TVA deductibilă declarată prin deconturile de TVA este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 aceasta este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

- b. TVA colectată înscrisă în deconturi este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 TVA ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

- livrările declarate în semestrul II 2011 sunt către clienți în principal de pe raza jud. Hunedoara;

- din informațiile primite de la bănci, rezultă că SC P... C... a încasat de la SC X SRL suma de ... lei, dar nu efectuează plăți către furnizori, suma încasată fiind retrasă în numerar de către M... C....

Din baza de date existența la nivel ANAF nu au fost identificate puncte de lucru ale societății.

Societatea verificată, persoană impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură, atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

Astfel, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Organele de inspecția fiscală au menționat că Direcția Regională Antifraudă 5 ... a întocmit Procesul verbal nr. .../...2015 la SC X SRL din care rezultă că facturările sunt fictive, nu reflectă operațiuni patrimoniale justificabile în relația comercială desfășurată între SC P... C... SRL în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de beneficiar, iar documentele în care au fost înscrise operațiunile nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, R.

II.1.2. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC F... L... I... SRL, ..., CIF ..., ..., societate radiată în 24.01.2013.

În data de 05.12.2011, SC X SRL i-au fost facturate servicii constând în lucrări construcții în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei de către SC F... L... I... SRL ... cu factura nr. .../...2011.

Lucrările de construcții au fost executate în baza Contractului de execuție lucrări nr. .../...2011 având ca obiect „Finisaje interioare și exterioare” încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și SC F... L... I... SRL, perioada de execuție a lucrărilor fiind de 3 (trei) luni.

Conform Procesului Verbal de recepție al lucrărilor nr..../...2011 încheiat între executantul SC F... L... I... SRL reprezentat prin doamna O... M... D... și beneficiarul SC X SRL reprezentant prin domnul G... G... C..., rezultă că lucrările au fost executate în totalitate și conform normativelor în vigoare.

Din suma de ... lei a fost achitată prin virament bancar, suma de ... lei rămânând de achitat suma de ... lei.

Tranzacția mai sus menționată a fost declarată organului fiscal de ambii parteneri prin Declarația cod 394 și deconturile de TVA.

Pe facturile întocmite de SC F... L... I... SRL ... este delegat domnul MI... C... cu seria de buletin ... eliberat de Poliția ...

Conform Declarației 112 aferente perioadei verificate, societatea F... L... I... SRL a avut 6 angajați, respectiv M... L... CNP ...-administrator, B... G... CNP ... cod COR ..., C... J... CNP ..., cod COR ..., R... L... CNP ..., cod COR ..., M... N... CNP ... cod COR ... și M... G... CNP ... cod COR ...

Din verificarea Clasificării Ocupațiilor din România, codul COR ... este asimilat ocupației de muncitor necalificat la întreținerea de drumuri, sosele poduri, iar codul COR ... este asociat ocupației de șofer de autoturisme și camionete.

Organele de inspecție fiscală au menționat că Direcția Regională Antifraudă 5 ... a întocmit Procesul verbal nr.../...2015 la SC X SRL, din care rezultă că în aceeași perioadă F... L... I... SRL a desfășurat lucrări și pentru SC T... C... I... E... SRL, fiind în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractul nr. .../...2011 pentru SC X SRL, datorită numărului mic de angajați și lipsei mijloacelor tehnice necesare.

În urma analizării fluxurilor bancare aferente conturilor aparținând societății F... L... I... SRL, s-a constatat faptul că încasările provenite de la SC X SRL, s-a constatat faptul că încasările provenite de la societatea X SRL au fost retrase în numerar unele în aceeași zi, sau în perioada imediat următoare de către dl. MI... C... pe baza de achiziții de materii prime, societatea nu și-a achitat ceilalți furnizori datorită retragerilor de numerar, soldul contului disponibil la bancă fiind aproape de zero.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC F... L... I... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, au solicitat informații la băncii rezultând următoarele:

- în semestrul II 2011 acesta declară achiziții de la diverși furnizori, furnizori care nu declară livrări către această societate (doar SC T... C... SRL, în valoare de ... lei);
- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația informativă cod 394 și cele din deconturile de TVA cod 300, respectiv:

- a.** TVA deductibilă declarată prin deconturile de TVA este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 în sumă de ... lei TVA aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

- b.** TVA colectată declarată prin deconturile de TVA este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 - ... lei TVA aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

- livrările declarate sunt către clienți în principal de pe raza jud.Hunedoara ;
- din informațiile primite de la bănci, societate încasează de la parteneri (de la clienți), dar nu efectuează plăți către furnizori de la care declară achiziții, realizează în principal retrageri de numerar.

- societatea nu depune situația financiară aferentă anului 2011;
- conform datelor din sistemul național de evidență auto al Serviciului Regim Permise Auto și Certificate de Înmatriculare, nu figurează cu niciun mijloc de transport înmatriculat pe codul de identificare fiscală ...;
- conform datelor din revisal societatea F... L... I... SRL are începând cu luna august 2011 un număr de 5 salariați cu contract de muncă cu timp parțial (3 bărbați și 2 femei), cu un venit brut/persoană cuprins între ... lei/lună și ... lei/lună.

Societatea verificată, persoană impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în

contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

Astfel, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele temeuri de drept referitoare la impozit pe profit:

- art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că:

„(1) *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

(2) *Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz „.*

- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”

- art.21 alin (4) litera f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil: „*cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...*”

- art.94 alin (2) lit.a) – b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează: „*Inspecția fiscală are următoarele atribuții :*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale ;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)*”

coroborat cu prevederile art.7 alin.(2):

„*organul fiscal este îndreptatit 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz*”

- art. 64 din Codul de procedură fiscală, care arată că: „*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*”

- art. 65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, care arată că: „*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*”

- prevederile Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 7, pct.46, alin.(1) și alin.(2):

“(1) *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate, a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

- prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“*Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile*”

- prevederile art.34 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“*Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, alin (15) Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile, alin.(16) Obligațiile fiscale reglementate de prezentul titlu sunt venituri ale bugetului de stat.*

- art. 49 alin.(2) lit.a) din OG92/2003:

“*Mijloace de probă*

(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 contribuabililor și a altor persoane;*”

În concluzie, având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului

fiscal 2011, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind Modul de calcul al impozitului pe profit anexată la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, aferent unei baze impozabile de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(2) și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei (majorări calculate până la data de 31.12.2015), precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei (penalități calculate până la data de 31.12.2015).

II.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;**
- ... lei - majorări aferente TVA;**
- ... lei - penalități aferente TVA.**

Perioada verificată 01.01.2011 - 30.09.2014.

II.2.1. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC P... C... SRL, ..., CIF ..., radiată în data de 02.04.2012, conform bazei de date ANAF;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în perioada mai 2011 – decembrie 2011, SC X SRL a efectuat achiziții de materiale de construcții constând în fier beton, ciment, anvelope, mortar în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, de la SC P... C... SRL

Din suma de ... lei a fost achitată prin virament bancar, suma de ... lei, rămânând de achitat suma de ... lei.

Tranzacția mai sus menționată a fost declarată organului fiscal de ambii parteneri prin Declarația cod 394 și deconturile de TVA.

Pe facturile întocmite de SC P... C... SRL ... este delegat domnul M... C... cu seria de buletin ... eliberat de Poliția ... și domnul MI... C... cu seria de buletin ... eliberat de Poliția ..., nu este menționat numărul de înmatriculare al mijlocului de transport cu care a fost efectuat transportul și nici nu au putut fi prezentate documente care să ateste efectuarea acestuia.

Pe „Notele de recepție și constatare diferențe” pentru bunurile achiziționate de la SC P... C... SRL ..., apare numele G... G... C..., însă fără fi semnate de acesta și concomitent au fost întocmite bonuri de consum fără a se specifica cine le eliberează din gestiunea materiale, cine le primește și implicit pentru ce activitate au fost folosite.

Facturile au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări aferente, în balanțele de verificare încheiate de contribuabil pentru aceasta perioadă și deconturile de TVA aferente.

Facturile de achiziție care au ca și emitent pe SC P... C... SRL nu conțin datele privind capitalul social, privind expediția mijlocul de transport, nu există avize de însoțire a mărfii, nu există niciun alt document prin care se poate stabili realitatea operațiunilor comerciale.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC P... C... SRL este

radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală, au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, au solicitat informații la băncii rezultând următoarele:

- în semestrul II 2011 acesta declară achiziții de la diverși furnizori, furnizori care nu declară livrări către această societate;

- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația informativă cod 394 și cele din deconturile de TVA cod 300:

a. TVA deductibilă declarată prin deconturile de TVA este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 aceasta este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

b. TVA colectată înscrisă în deconturi este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 TVA ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

- livrările declarate în semestrul II 2011 sunt către clienți în principal de pe raza jud. Hunedoara;

- din informațiile primite de la bănci, rezultă că SC P... C... a încasat de la SC X SRL suma de ... lei, dar nu efectuează plăți către furnizori, suma încasată fiind retrasă în numerar de către M... C....

Din baza de date existența la nivel ANAF nu au fost identificate puncte de lucru ale societății.

Societatea verificată, persoană impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

Astfel, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală au menționat că Direcția Regională Antifraudă 5 ... a întocmit Procesul verbal nr. .../...2015 la SC X SRL din care rezultă că facturările sunt fictive, nu reflectă operațiuni patrimoniale justificabile în relația comercială desfășurată între SC P... C... SRL în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de beneficiar, iar documentele în care au fost înscrise operațiunile nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, R.

II.2.2. Cu privire la tranzacțiile derulate cu SC F... L... I... SRL, ..., CIF ..., ..., societate radiată în 24.01.2013;

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în data de 05.12.2011, SC X SRL i-au fost facturate servicii constând în lucrări construcții în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei de către SC F... L... I... SRL ... cu factura nr. .../...2011.

Lucrările de construcții au fost executate în baza Contractului de execuție lucrări nr. .../...2011, având ca obiect „Finisaje interioare și exterioare” încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și SC F... L... I... SRL, perioada de execuție a lucrărilor fiind de 3(trei) luni.

Conform Procesului Verbal de recepție al lucrărilor nr..../...2011 încheiat între executantul SC F... L... I... SRL, reprezentat prin doamna O... M... D... și beneficiarul SC X SRL, reprezentant prin domnul G... G... C..., rezultă că lucrările au fost executate în totalitate și conform normativelor în vigoare.

Din suma de ... lei a fost achitată prin virament bancar, suma de ... lei rămânând de achitat suma de ... lei.

Tranzacția mai sus menționată a fost declarată organului fiscal de ambii parteneri prin Declarația cod 394 și deconturile de TVA.

Pe facturile întocmite de SC F... L... I... SRL ... este delegat domnul MI... C..., cu seria de buletin ... eliberat de Poliția

Conform Declarației 112 aferente perioadei verificate, societatea F... L... I... SRL a avut 6 angajați, respectiv M... L... CNP ... -administrator, B... G... CNP ... cod COR ..., C... J... CNP ..., cod COR ..., R... L... CNP ..., cod COR ..., M... N... CNP ... cod COR ... și M... G... CNP ... cod COR

Din verificarea Clasificării Ocupațiilor din România, codul COR ... este asimilat ocupației de muncitor necalificat la întreținerea de drumuri, șosele poduri, iar codul COR ... este asociat ocupației de șofer de autoturisme și camionete. Organele de inspecție fiscală au menționat că Direcția Regională Antifraudă 5 ... a întocmit Procesul verbal nr. .../...2015 la SC X SRL, din care rezultă că în aceeași perioadă F... L... I... SRL a desfășurat lucrări și pentru SC T... C... I... E... SRL, fiind în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractul nr..../...2011 pentru SC X SRL, datorită numărului mic de angajați și lipsei mijloacelor tehnice necesare.

În urma analizării fluxurilor bancare aferente conturilor aparținând societății F... L... I... SRL, s-a constatat faptul că încasările provenite de la SC X SRL au fost retrase în numerar unele în aceeași zi, sau în perioada imediat următoare de către dl. MI... C... pe baza de achiziții de materii prime, societatea nu și-a achitat ceilalți furnizori datorită retragerilor de numerar, soldul contului disponibil la banca fiind aproape de zero.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, întrucât SC F... L... I... SRL este radiată, nu mai este subiect al raportului juridic fiscal, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date ANAF, au solicitat informații la băncii rezultând următoarele:

- în semestrul II 2011 acesta declară achiziții de la diverși furnizori, furnizori care nu declară livrări către această societate (doar SC T... C... SRL, în valoare de ... lei);
- există neconcordanțe între sumele înscrise de aceasta în declarația informativă cod 394 și cele din deconturile de TVA cod 300, respectiv:

a. TVA deductibilă declarată prin deconturile de TVA este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 în sumă de ... lei TVA aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

b. TVA colectată declarată prin deconturile de TVA este în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei, iar în D394 - ... lei TVA aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei;

- livrările declarate sunt către clienți în principal de pe raza jud.Hunedoara;
- din informațiile primite de la bănci, societate încasează de la parteneri (de la clienți) dar nu efectuează plăți către furnizori de la care declară achiziții, realizează în principal retrageri de numerar;
- societatea nu depune situația financiară aferentă anului 2011;
- conform datelor din sistemul național de evidență auto al Serviciului Regim Permise Auto și Certificate de Înmatriculare, nu figurează cu niciun mijloc de transport înmatriculat pe codul de identificare fiscală ...;
- conform datelor din revisal societatea F... L... I... SRL are începând cu luna august 2011 un număr de 5 salariați cu contract de muncă cu timp parțial (3 bărbați și 2 femei), cu un venit brut/persoană cuprins între ... lei/lună și ... lei/lună.

Societatea verificată, persoană impozabilă, care primește factura și acceptă înregistrarea ei în contabilitate, este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice bunurile primite în ceea ce privește cantitatea și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea denumirii operațiunilor înscrise în acestea.

Așa cum este prevăzută și în jurisprudența europeană, sintagma „*ar fi trebuit să știe*” impune societăților participante la lanțul de tranzacții luarea unor măsuri de minimă diligență comercială în relația cu furnizorii care în mod normal ar permite unui comerciant să identifice eventuale indicii de fraudă.

Astfel, facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele temeuri de drept referitoare la TVA:

- art.7 alin.(2) din OG. nr.92/2003 R privind Codul de procedura fiscală:

“(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

- art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

- art.11 alin.(1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu*

are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

- art. 65 alin.(1) din OG 92/2003, republicată: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

- art. 134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată: *“faptul generator al taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.”*

- art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată: *“exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.”*

- art.145 alin.(1) (2) lit.a) din Legea 571/2003: *„(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 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 conform căruia: *„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal”.*

- art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală: *„situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul economic”*

- pct.46 din Reglementările Contabile conform cu Directiva IV a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009 care precizează:

“(1) Principiul prelevanței economice asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidența drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.”

- art.1 din OD 3596/2011: *“Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.”*

- art.49 alin.2 lit.a) din OG 92/2003: *“Mijloace de probă*

(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 contribuabililor și a altor persoane;”

În concluzie, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au

considerat că SC X SRL nu are drept de deducere pentru o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri efectuate de la furnizorii P... C... SRL și F... L... I... SRL, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru nevirarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(2) și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei (majorări calculate până la data de 31.12.2015), precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei (penalități calculate până la data de 31.12.2015).

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul social în ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., C.I.F. ..., reprezentată prin administrator.

Petenta SC X SRL contestă Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA.

A. Cu privire la aspectele procedurale invocate de contestatoare:

Referitor la susținerile petentei că:

- potrivit dispozițiilor art. 43 din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal (în cazul analizat, decizia de impunere) trebuie să conțină în mod obligatoriu, printre alte elemente, motivele de fapt și motivele de drept. În sensul că printre condițiile de formă ale actului administrativ este inclusă și aceea a motivării actului administrativ, jurisprudența și doctrina sunt unanime;
- obligația motivării actului administrativ reprezintă o cerință de legalitate a acestuia unanim acceptată atât pe plan intern, cât și la nivel comunitar, întrucât motivarea actului administrativ constituie o garanție împotriva arbitrariului și se impune cu deosebire în cazul actelor prin care se modifică ori se suprimă drepturi sau situații juridice individuale și subiective;
- modul în care a fost motivată Decizia de impunere de către organele fiscale de control reprezintă o încălcare a: (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedură fiscală, (ii) a art. 41 „Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respectiv

a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, cât și a (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național;

- potrivit prevederilor art.5 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, iar art. 6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză;

- în același sens, art. 105 din Codul de procedură fiscală prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către organele de inspecția fiscală,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care:

Inspecția fiscală a fost începută, în anul 2015 (fiind emis avizul de inspecție fiscală nr..../...2015), în baza titlului VII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, act normativ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice în baza Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în drept, în speță sunt incidente prevederile art.86 alin.(1) și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART.86

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

[...]

ART. 87 *Forma și conținutul deciziei de impunere*

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“ART. 43 *Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) 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.”

Se reține că Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a fost emisă în baza art.86 și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute la art. 43 din același act normativ.

Totodată, se reține că la Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice este anexat Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016 împreună cu anexele sale, așa cum se stipulează și la Cap. 5 – Dispoziții finale din decizie:

“La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală, care împreună cu anexele, conține 23 pagini.”

astfel fiind respectate și prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

De asemenea, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor din Ordonanța Guvernului nr.92/3003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

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

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și

prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile CAP.II - Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Art.7 Rolul activ

[...]

(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

coroborate cu art. 52 alin.(1), art.60 alin.(1), art.63 alin.(1) (2), art.67¹ alin.(1) (2) și art. 94 alin.(2) lit. a)-b) alin. (3) lit. d) din același act normativ:

“Art.52 Obligația de a furniza informații.

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă”.

“Art.60 Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte.

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale vor furniza informații și acte organelor fiscale, la cererea acestora.”

“Art.63 Colaborarea interstatală dintre autoritățile publice.

(1) În baza convențiilor internaționale, organele fiscale vor colabora cu autoritățile fiscale similare din alte state.

(2) În lipsa unei convenții, organele fiscale pot acorda sau pot solicita colaborarea altei autorități fiscale din alt stat pe bază de reciprocitate”.

“Art.67¹ Verificarea documentară.

(1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.

(2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.”

“Art.94 (2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor

fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;”

iar potrivit alin.(3):

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin.(2) organul de inspecție fiscală va proceda la: (...)

d) solicitarea de informații de la terți; ”

Mai mult, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate pe larg motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală (așa cum s-a reținut mai sus la pct. **II.1** și **II.2**), iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și prin decizia de impunere contestată, astfel:

• referitor la impozitul pe profit:

- art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că:

„(1) Orice operațiune economico-financiara efectuată se consemnează 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 angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz „.

- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

- art.21 alin (4) litera f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede că sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil: “cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...”

- art.94 alin (2) lit.a) – b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează: “Inspecția fiscală are următoarele atribuții :

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale ;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)

coroborat cu prevederile art.7 alin.(2):

“organul fiscal este îndreptatit 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”;

- art. 64 din Codul de procedură fiscală, care arată că: „Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”;

- art. 65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, care arată că: „*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*”;
- prevederile Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 7, pct.46, alin.(1) și alin.(2):

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate, a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”;

- prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile “

- prevederile art.34 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, alin (15) Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile, alin.(16) Obligațiile fiscale reglementate de prezentul titlu sunt venituri ale bugetului de stat.

- art. 49 alin.(2) lit.a) din OG92/2003:

“ Mijloace de probă

(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 contribuabililor și a altor persoane;”.

- referitor la TVA:

- art.7 alin.(2) din OG. nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală:

“(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”;

- art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

- art.11 alin.(1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

- art. 65 alin.(1) din OG 92/2003, republicată: “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

- art. 134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată: “Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.”

- art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată: “Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.”

- art.145 alin.(1) (2) lit.a) din Legea 571/2003: „(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 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 conform căruia: „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal”.

- art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală: „Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul economic”

- pct.46 din Reglementările Contabile conform cu Directiva IV a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009 care precizează:

“(1) Principiul prelevanței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidența drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. ”

- art.1 din OD 3596/2011: “Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în

România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.”

- art.49 alin.2 lit.a) din OG 92/2003: “Mijloace de probă

(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 contribuabililor și a altor persoane;”

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus. Trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor din OG nr.92/3003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate.

B. Cu privire la soluționarea pe fond a contestației:

Cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr. .../P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, se efectuează cercetări față de G... G... C... și SC X SRL pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, prin referatul nr. HDG AIF .../...2016 privind propunerile de soluționare a contestației, au menționat faptul că s-a întocmit sesizarea penală în acest dosar.

Astfel, trebuie reținut aspectul că urmare a inspecției fiscale efectuată la contribuabilul SC X SRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016 a fost emisă de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA.

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru aspectele constatate urmare inspecției fiscale au întocmit sesizarea penală cu nr. HDG AIF .../...2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, pentru cercetarea penală a numitului G... G... C..., în calitate de asociat și administrator, pentru perioada 01.01.2011 – 05.08.2013, la SC X SRL din ... cu sediul social în ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., C.I.F.

Se reține că, în cuprinsul plângerii penale înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a solicitat dispunerea măsurilor legale de începere a cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care arată:

„Art.8 (1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat (...)

Art.9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: (...)

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; (...)”

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală s-a constitui parte civilă, iar obiectul sesizării penale îl constituie prejudiciul de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;
... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
... lei - TVA suplimentară;
... lei - majorări aferente TVA;
... lei - penalități aferente TVA.

Astfel, în considerarea faptului că A.J.F.P. Hunedoara - Inspectia Fiscală a formulat în cauză sesizarea penală cu nr. HDG AIF .../...2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin adresa nr. .../...2016 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara să comunice stadiul soluționării sesizării penale, deoarece organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se pot pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*.

Cu adresa din 19.09.2016 din Dosar nr..../P/2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a comunicat faptul că sesizarea penală cu nr. HDG AIF .../...2016: *„face obiectul dosarului penal nr..../P/2016 privind pe G... G... C... și SC X SRL, cercetați pentru săvârșirea infracțiunii prev. de art.9 alin.1 lit.c din L.241/2005. Dosarul penal a fost trimis la Inspectoratul de Poliție Județean Hunedoara – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, pentru cercetări”*.

În drept, art.277 alin.(1) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ART.277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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 judecări.

(2) La cererea contestatorului, organul de soluționare competent suspendă procedura și stabilește termenul până la care aceasta se suspendă. Termenul de suspendare nu poate fi mai mare de 6 luni de la data acordării. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.

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

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

ART. 279 Soluții asupra contestației

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

Astfel, între constatările stabilite prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecția fiscală, contestată, și pronunțarea asupra sesizării penală nr. HDG AIF .../...2016 în sensul stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

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

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, organele de inspecție fiscală, referitor la tranzacțiile derulate cu SC P... C... SRL și SC F... L... I... SRL au constatat că facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală menționând și faptul că Direcția Regională Antifraudă 5 ... a întocmit Procesul verbal nr.../...2015 la SC X SRL din care rezultă că facturările sunt fictive, nu reflectă operațiuni patrimoniale justificabile în relația comercială desfășurată între SC P... C... SRL în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de beneficiar, iar documentele în care au fost înscrise operațiunile nu pot fi considerate documente justificative, în accepțiunea prevederilor art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, respectiv și faptul că în aceeași perioadă F... L... I... SRL a desfășurat lucrări și pentru SC T... C... I... E... SRL, fiind în imposibilitatea fizică de a desfășura lucrările menționate în contractul nr. .../...2011 pentru SC X SRL, datorită numărului mic de angajați și lipsei mijloacelor tehnice necesare.

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016 de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara, prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL ... suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA.

Potrivit Sesizării penale nr. HDG AIF .../...2016 transmisă Parchetului de pe

lângă Tribunalul Hunedoara, Ministerul Finanțelor Publice prin Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu tranzacțiile derulate de SC X SRL ... cu SC P... C... SRL și SC F... L... I... SRL, stare de fapt fiind cuprinsă în Raportul de inspekție fiscală nr. F-HD .../...2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2016.

Conform Sesizării penale nr. HDG AIF .../...2016 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice, prin Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara s-a constituit parte civilă față de G... G... C... și SC X SRL pentru prejudiciul total de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA,

iar suma contestată de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA,

fiind stabilită prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice.

Astfel, potrivit sesizării penale există suspiciuni că numitul G... G... C..., în calitate de asociat și administrator al societății al SC X SRL ..., pentru perioada 01.01.2011 – 05.08.2013, a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă totală de ... lei, fapt pentru care Activitatea de Inspekție Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA,

stabilită de organele de inspekție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-HD .../...2016 de către Activitatea de Inspekție Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara, și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;

... lei - TVA suplimentară;
... lei - majorări aferente TVA;
... lei - penalități aferente TVA,
care fac obiectul sesizării penale, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura TVA având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani, precum și diminuarea masei impozabile, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală, referitor la tranzacțiile derulate cu SC P... C... SRL și SC F... L... I... SRL, au constatat că facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respective va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. HDG AIF .../...2016 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2016, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

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

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

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.289 din Codul de Procedură Penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma parțială de ... lei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări aferente impozitului pe profit;

... lei - penalități aferente impozitului pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări aferente TVA;

... lei - penalități aferente TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: [...]

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

încetat ori nu.”,

ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr..../P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara,

coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. TMR_DGR 36523 / 41178 / _____ 2016 se

D E C I D E :

1. Respingerea ca nedepusă în termen, a contestației înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin Societatea de Avocați Z, prin av. Y, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;
- ... lei - penalități aferente TVA.

2. Suspendarea soluționării contestației înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016, formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../...2016, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări aferente TVA;

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

Soluționarea contestației formulată de SC X SRL, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../...2016 va fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- Societatea de Avocați Z, prin av. Y, cu sediul procesual ales în ..., în calitate de reprezentant SC X SRL;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...