



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

**DECIZIA NR. DRc 3213/24.02.2016**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău -  
 Inspecție Fiscală sub nr. a.f.j.i.f./..... și la Direcția Generală Regională a  
 Finanțelor Publice Iași sub nr. DR/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .... cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în municipiul Onești, ....., județul Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr. ...., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din 10.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, a Raportului de inspecție fiscală nr. ...., a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ....

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – dobânzi /majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, contestă și diminuarea pierderii fiscale cumulată, înscrisă în registrul de evidență fiscală la data de 31.03.2014, în sumă de S lei.

Având în vedere prevederile art.352 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.", contestațiile sunt soluționate în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Inițial, contestația depusă, era semnată de doamna David Marilena în calitate de administrator și purta ștampila societății în original.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, precizează că, conform dosarului fiscal al societății, doamna ..... reprezintă societatea în calitate de împuternicit.

În conformitate cu prevederile pct. 2.2 și 2.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr 450/2013, în vigoare la data depunerii contestației, cu adresa nr. ...., organele de inspecție fiscală au solicitat contestatarii ca în termen de 5 (cinci) zile de la data comunicării acesteia, să verifice acest aspect și să remedieze situația.

Cu adresa nr. 3/04.09.2014 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ...., **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** prin reprezentantul său legal, împuternicit David Marilena, corectează denumirea de administrator, înaintând Procura specială autentificată sub nr. 160/06.03.2013.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, precizează că întrucât contestația nu cuprinde și motivele de fapt și temeiurile de drept pentru care este contestată Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., prin adresa nr. .... au solicitat în mod expres petentei să completeze contestația astfel încât să fie respectate condițiile de formă pentru a se putea trece la soluționarea pe fond.

Precizează că, pentru operativitate, adresa nr. .... a fost comunicată și împuternicitului în data de 11.09.2014 la adresa de e-mail utilizată în timpul inspecției fiscale de comun acord cu acesta ([davidmarilenaro@yahoo.com](mailto:davidmarilenaro@yahoo.com)) precum și la adresa sediului social.

Mai precizează că plicul a fost returnat nedeschis având înscrisă mențiunea “lipsă de la domiciliu 25.09.2014”, dar prin adresa fără număr înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 20280/03.10.2014 petenta formulează și înaintează “Completarea contestației” care, însă nu conține nici de această dată motivele de fapt și temeiurile de drept pentru care au fost contestate măsurile dispuse, precizându-se : ”[...] *învăderăm faptul că din punctul nostru de vedere contestația formulată îndeplinește condițiile legale de formă [...]*”.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, cu adresa nr. ...., prin poșta, confirmată de primire în data de 28.07.2014, și data depunerii contestației, 13.08.2014, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, unde a fost înregistrată sub nr. a.f.j.i.f/.....

Contestația este însoțită de Referatul nr..... privind propunerile de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău prin care se propune:

1. admiterea contestației și desființarea Deciziei de impunere nr. F-BC ..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, desființare urmată de reverificare, motivat de faptul că în perioada de timp dintre emiterea actelor administrative fiscale și depunerea contestației, organele de inspecție au intrat în posesia unor informații și documente noi, necunoscute la data efectuării inspecției fiscale.

2. respingerea contestației împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .... deoarece prin acest act nu au fost stabilite sume suplimentare sau măsuri de dus la îndeplinire.

3. respingerea contestației împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... pentru măsura privind diminuarea pierderii fiscale, deoarece nu a fost motivată iar diminuarea pierderii fiscale nu a fost influențată de informațiile și documentele noi, necunoscute la data efectuării inspecției fiscale.

În ceea ce privește partea din contestație care se referă la măsurile înscrise în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., altele decât diminuarea pierderii fiscale, aceasta va fi soluționată de către organul emitent care va întocmi și decizia, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată prin Referatul privind propunerea de soluționare a contestației, se precizează faptul că, pentru speța în cauză va fi întocmită sesizare penală deoarece s-au primit noi informații și documente solicitate de la autoritățile fiscale din Germania, fiind identificate fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr. a.f.j.i.f/....., S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău, contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-BC ..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., respectiv suma totală de **S lei** reprezentând:**

-S lei – taxa pe valoarea adăugată;

- S lei – dobânzi /majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

De asemenea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., aducând următoarele argumente:

Precizează că Avizul de inspecție fiscală trebuia însoțit de un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabilului, iar procedura de avizare are menirea de a aduce la cunoștință contribuabilului că este necesar să pregătească toate documentele contabile și elementele justificative relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale.

Mai precizează că decizia de impunere este lovită de nulitate deoarece înștiințarea pentru discuția finală nu a existat, societatea neavând posibilitatea de a-și exprima un punct de vedere prin reprezentanții săi legali, care, în funcție de constatările prealabile din Raportul de inspecție fiscală să poată să le combată cu înscrisuri și documente, din care să reiasă cu exactitate situația fiscală.

Menționează că organele de inspecție fiscală au încălcat principiile referitoare la rolul activ și buna –credință și că actele atacte sunt nemotivate întrucât Raportul de inspecție fiscală nr. .... nu cuprinde sinteza punctului de vedere, mențiuni privind ascultarea societății și opinia organelor fiscale față de punctul de vedere.

Referitor la suma de **S lei**, care reprezintă jumătate din taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .... în valoare de S și TVA în suma de S lei, emise de NASKU GmbH Germania, susține că tranzacția este reală deoarece chiar organele de inspecție fiscală precizează că factura s-a găsit în evidența contabilă și a fost întocmită corect, cuprinzând toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai susține că NASKU GmbH Germania a declarat livrarea intracomunitară și prin urmare nu există nici un dubiu cu privire la realitatea acestei tranzacții. De asemenea **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, a declarat achiziția în declarația D 390 -Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri.

Menționează că utilajele din factura nr. .... sunt utilaje fixe iar anvergura și utilitatea acestora conduce la faptul că nu există obligativitatea ca aceste utilaje să se afle depozitate la sediul firmei sau într-un alt loc anume, deoarece nu este vorba de un stoc de mărfuri ci de mijloace fixe utilizabile în scopul obținerii de venituri și ca atare au fost achiziționate (dar nu transportate din Germania în România) cu intenția utilizării în Germania (nu în România).

Mai menționează că intenția **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, a fost aceea ca două din cele patru utilaje să fie utilizate sau să fie închiriate unor firme din Germania, însă nu a găsit nici un client.

Precizează că din acest motiv două utilaje au stat în așteptarea unui client viabil pe teritoriul Germaniei, însă până la data de 10.07.2014 nu s-a găsit nici un client și din acest motiv, în urma negocierii cu furnizorul de utilaje, respectiv NASKU GmbH Germania s-a decis bilateral, ștornarea parțială a facturii fiscale nr. 2013013/30.04.2013 pentru cele două utilaje, cu o valoare de 190.078 euro.

Mai precizează că factura de ștornare este factura nr. 13/10.07.2014 iar taxa pe valoarea adăugată rezultată în urma ștornării este în sumă de S euro, respectiv taxa pe valoarea adăugată de plată constatată de organele de inspecție fiscală.

Menționează că organele de inspecție fiscală considerând nereală achiziția a două din cele patru utilaje, au luat în calcul numai taxa pe valoarea adăugată colectată fără să ia în calcul taxa pe valoarea adăugată deductibilă deoarece în cazul achizițiilor intracomunitare, operațiunea este impozabilă dar scutită de TVA.

În susținere invocă art. 135 alin. (2) art. 155 alin. (19) art. 145, alin.(2) lit. a), art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând TVA de plată din facturile nr..... în valoare de S lei emisă de M5-METALL PROFILTECHNIK GMBH Germania și nr. .... în valoare de S emisă de KEMPER SOLAR GMBH Germania, precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziției intracomunitare și au luat în calcul doar taxa pe valoarea adăugată colectată.

Mai precizează că M5-METALL PROFILTECHNIK GMBH Germania, KEMPER SOLAR GMBH Germania precum și **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, au declarat tranzacțiile în declarația D 390-Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri.

Menționează că, chiar dacă bunurile în cauză nu au fost găsite la sediul firmei nu rezultă implicit că acestea nu există deoarece factura fiscală are valoare contractuală și implicit aceste bunuri se află în proprietate **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** chiar dacă acestea nu au fost transportate încă din Germania în România.

Mai menționează că nici o reglementare legală nu prevede că, pentru a demonstra realitatea unei tranzacții trebuie să se regăsească un document de transport, acest document poate să se regăsească la persoana care face livrarea.

Precizează că documentul obligatoriu pentru dovedirea realității unei operațiuni este factura fiscală, așa cum prevede art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai precizează că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele depuse în ultima fază a inspecției actele ce atestă ștornarea facturilor generatoare de obligații fiscale.

Menționează că ulterior achiziționării bunurilor, datorită unei decizii manageriale s-a hotărât de către conducerea societății returnarea bunurilor către furnizor și ștornarea documentelor contabile, fapt pe care organele de inspecție fiscală trebuiau să-l ia în considerare.

**În concluzie, S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** contestă în totalitate sumele stabilite de organele de inspecție fiscală, solicitând admiterea contestației.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspecție Fiscală – au efectuat inspecția fiscală parțială la S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, pentru perioada 01.03.2013-31.03.2014, stabilind că societatea datorează bugetului consolidat al statului suma totală de S lei, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dobânzi/ majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

De asemenea s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de S lei.

### **1 Impozitul pe profit.**

Prin declarația privind impozitul pe profit, D101 aferentă anului 2013, contribuabilul a declarat pierdere fiscală în sumă de S lei iar pentru trimestrul I 2014 a înregistrat în registrul de evidență fiscală pierdere fiscală în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2013 o pierdere fiscală în suma de S lei și pentru trimestrul I 2014 o pierdere fiscală în suma de S lei.

Astfel, cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală sunt în sumă totală de S lei și reprezintă:

- S lei reprezintă cheltuieli nedeductibile cu amortizarea pentru patru utilaje de bătut stâlpi înregistrate în contul de mijloace fixe în baza facturii nr. .... emisă de NASKU GmbH Germania.

Precizează că nu au fost prezentate procese –verbale de recepție și punere în funcțiune pentru aceste utilaje și nici nu au fost înregistrate venituri provenind din utilizarea acestora.

Mai precizează că veniturile înregistrate temporar de agentul economic au avut la bază factura de vânzare nr.2/02.09.2013, emisă pentru utilaje pentru bătut stâlpi (panouri solare), dar ulterior aceasta a fost ștornată.

- S lei reprezintă cheltuieli de deplasare pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul societății, pentru obținerea de venituri impozabile.

- (-)S lei reprezintă cheltuieli deductibile fiscal, înscrise în Registrul de evidență fiscală ca și cheltuieli cu penalitățile, nedeductibile fiscal.

Menționează că, din verificarea documentelor primare coroborate cu bazele de date ale organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că suma de S lei este compusă din suma de S lei reprezentând plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor efectuată prin poprire asupra contului iar suma de S lei reprezintă cheltuieli bancare.

Mai menționează că după ce societatea a devenit plătitoare de impozit pe profit și a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, suma de S lei figurează ca achitată în plus, urmând a fi regularizată la solicitarea contribuabilului.

Precizează că, astfel, aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

## 2. Taxa pe valoarea adăugată

Diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei este constituită astfel:

**În luna aprilie 2013**, în baza facturii nr. .... în valoare totală de S euro (S lei), emisă de către NASKU GmbH Germania pentru patru mașini de bătut stâlpi și accesorii pentru acestea, **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** înregistrează în evidența contabilă și în jurnalele de TVA achiziții intracomunitare în valoare de S lei și TVA aferentă, colectată și deductibilă, în valoare de S lei.

Mai precizează că agentul economic nu a depus decontul de TVA pentru luna aprilie 2013 iar declarația recapitulativă D390 pentru luna aprilie 2013 a fost depusă în data de 24.07.2014, deși în conformitate cu prevederile art. 156<sup>1</sup> alin. (6<sup>1</sup>) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să își schimbe perioada fiscală din trimestrul calendaristic în luna calendaristică, începând cu luna aprilie 2013.

Menționează că această achiziție intracomunitară a fost declarată ulterior, prin decontul de TVA depus pentru luna septembrie 2013, decont prin care la rândurile 6 și 19 (regularizări privind achizițiile intracomunitare) a fost declarată doar baza nu și TVA aferentă.

Mai menționează că urmare inspecției fiscale, s-a stabilit :

- TVA colectată în sumă de S lei;
- TVA deductibilă fiscal în sumă de S lei;
- TVA de plată în sumă de S lei;
- TVA declarată 0 lei;
- TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei.

TVA colectată în sumă de S lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală din următoarele considerente:

- în conformitate cu prevederile art. 151 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, este obligată la plata taxei;

- achiziția intracomunitară de la NASKU GmbH Germania în valoare de S lei, a fost înregistrată de contribuabil în evidența contabilă cu nota contabilă 213.01 =404 iar TVA deductibilă și colectată cu nota contabilă 442.06 = S cu suma de S lei;

- achiziția intracomunitară de la NASKU GmbH Germania în valoare de S lei, a fost înregistrată de contribuabil în jurnalul de cumpărări și în jurnalul de vânzări;

- NASKU GmbH Germania a declarat în VIES livrări în trimestrul al doilea 2013 în valoare totală de S euro (S lei);

- în luna septembrie 2013, **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** emite către S.C. SKYBASE SOLAR S.R.L. Bacău, CUI ..... factura nr. 2/02.09.2013 în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei, reprezentând patru utilaje pentru bătut stâlpi, în baza Contractului de vânzare cumpărare încheiat în data de 12.04.2013;

TVA nedeductibilă fiscal în suma de S lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală din următoarele considerente:

- în conformitate cu prevederile art. 157 alin (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul ar fi trebuit să evidențieze în decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013, taxa colectată în sumă de S lei și taxa deductibilă de aceeași valoare, dacă respectivele achiziții au respectat limitele și condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă bunurile au fost achiziționate în beneficiul său, pentru efectuarea de operațiuni taxabile;

- din cele patru utilaje de bătut stâlpi declarate prin declarațiile recapitulative atât de către **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** cât și de către furnizorul său, NASKU GmbH Germania, contribuabilul verificat nu a făcut dovadă realității și legalității achiziției pentru două utilaje, astfel:

- pentru cele patru utilaje vândute către S.C. SKYBASE SOLAR S.R.L. Bacău cu factura de vânzare nr. 2/02.09.2013, a fost întocmită factura de ștornare nr. 4/07.09.2013, factură semnată și purtând ștampila S.C. SKYBASE SOLAR S.R.L. Bacău la rubrica „Semnătură de primire”;

- deși factura nr. 4/07.09.2013 a fost întocmită după încheierea procesului verbal de control inopinat nr. 12455/10.03.2014, formularul a fost antedatat iar evidențele contabile au fost refăcute astfel încât la efectuarea inspecției fiscale, din balanțele de verificare întocmite pentru lunile din perioada septembrie 2013 – decembrie 2013 rezultă că **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** avea în stoc la 31.12.2013 cele patru utilaje de bătut stâlpi în valoare de S lei;

- prin Procesul verbal de control inopinat nr. .... s-a consemnat că pentru realitatea acestei achiziții, contribuabilul a menționat în scris că utilajele au fost descărcate în comuna Nicolae Bălcescu, județul Bacău, la depozitul societății S.C. CIPRIONI CONSTRUCT S.R.L., dar fără niciun document în susținere și a prezentat un document de transport (CMR) din data de 27.05.2014, din care rezultă că bunurile transportate au constat în două utilaje și două colete și nu patru utilaje așa cum este precizat în factura nr. ....;

- prin procesul verbal nr. .... încheiat la finalizarea unei cercetări la fața locului, anexă la raportul de inspecție fiscală, s-a precizat că la adresa indicată de contribuabil ca fiind locul în care sunt depozitate cele patru utilaje, au fost identificate doar două utilaje de bătut stâlpi, care aveau înscrise pe



plăcuțele metalice montate de producător, următoarele elemente de identificare: HRE 3000 GPS, engine power 34,4 kw, operating weight 3800 kg precum și seria 6560213 și respectiv seria 6550213 și că niciun utilaj nu avea înscris numărul de inventar alocat de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**.

- prin adresa nr. ...., organul de control a solicitat explicații cu privire la lipsa celor două utilaje precum și dosarul inventarierii efectuate pentru anul 2013, până la data redactării raportului de inspecție fiscală contribuabilul nu a prezentat în scris motivul lipsei, dar a prezentat „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii la dată de 30.12.2013”;

- în „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii la data de 30.12.2013” este precizat : *„În depozitul din comuna Bălcescu, județul Bacău sunt existente două din cele 4 (patru) mașini de bătut stâlpi care au fost facturate în Germania, întrucât în România au fost transportate doar mijloacele fixe existente. În urma celor constatate, facem următoarele propuneri: Restul de mijloace fixe și materiale consumabile (profile metalice) vor fi transportate din Germania când vor fi necesare la derularea lucrărilor unui contract [...]”*

- în Registrul inventar sunt completate doar două poziții, câte una pentru fiecare utilaj de bătut stâlpi constatate la inventarierea faptică, dar lipsa celorlalte două utilaje nu a fost înregistrată și în evidența contabilă, astfel încât din balanța de verificare întocmită pentru luna martie 2014, rezultă că la data de 31.03.2014 societatea avea în stoc toate cele patru mijloace fixe;

- din balanța de verificare întocmită pentru luna martie 2014, rezultă că la data de 31.03.2014 societatea nu achitase contravaloarea facturii nr. 2013013/30.04.2013 în valoare totală de S euro (S lei), emisă de către NASKU GmbH Germania.

**În luna iunie 2013**, în baza facturii nr. ...., în valoare totală de S euro (S lei), emisă de către M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania (profile metalice) și a facturii nr. ...., în valoare de S euro (S lei), emisă de către KEMPER SOLAR GmbH Germania (cablu solar), **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** înregistrează în evidența contabilă și în jurnalele de TVA achiziții intracomunitare în valoare de S lei și TVA aferentă, colectată și deductibilă, în valoare de S lei.

Precizează că decontul de TVA pentru luna iunie 2013 a fost depus dar achizițiile intracomunitare au fost declarate ulterior prin decontul de TVA depus pentru luna septembrie 2013, decont prin care la rândurile 6 și 19 (regularizări privind achizițiile intracomunitare) a fost declarată doar baza nu și TVA aferentă.

Mai precizează că declarația recapitulativă D390 pentru luna iunie 2013 a fost depusă inițial în data de 24.07.2014, dar numai pentru achiziția de la M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania. Ulterior, prin declarația rectificativă depusă în dată de 10.02.2014 și apoi în dată de 18.03.2014, contribuabilul declară și achiziția de la KEMPER SOLAR GmbH Germania.

Menționează că urmare inspecției fiscale, a stabilit :

- TVA colectată în sumă de S lei;
- TVA deductibilă fiscal în sumă de 0 lei;
- TVA de plată în sumă S lei;
- TVA declarată 0 lei;
- TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei.

TVA colectată în sumă de S lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală din următoarele considerente:

- în conformitate cu prevederile art. 151 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, este obligată la plata taxei;
- achiziția intracomunitară de la M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania în valoare de S lei, a fost înregistrată de contribuabil în evidența contabilă prin notă contabilă 302.01 = 401 iar TVA deductibilă și colectată prin nota contabilă 442.06 = 442.07 cu suma de S lei;
- achiziția intracomunitară de la M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania în valoare de S lei, a fost înregistrată de contribuabil în jurnalul de cumpărări și în jurnalul de vânzări;
- M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania a declarat în VIES, în luna iunie 2013, livrări în valoare totală de S euro (S lei), dar contribuabilul verificat a precizat că nu deține decât o singură factură de la acest furnizor;
- achiziția intracomunitară de la KEMPER SOLAR GmbH Germania în valoare de 92.218 lei, a fost înregistrată de contribuabil în evidența contabilă prin nota contabilă 302.01 = 401 iar TVA deductibilă și colectată prin nota contabilă 442.06 = S cu suma de S lei;
- achiziția intracomunitară de la KEMPER SOLAR GmbH Germania în valoare de S lei, a fost înregistrată de contribuabil în jurnalul de cumpărări și în jurnalul de vânzări;
- KEMPER SOLAR GmbH Germania a declarat în VIES livrări în trimestrul al doilea 2013 în valoare totală de S euro (S lei);

TVA nedeductibilă fiscal în sumă de 91.506 lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală din următoarele considerente:

- în conformitate cu prevederile art. 157 alin (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul ar fi trebuit să evidențieze în decontul de TVA aferent lunii iunie 2013, taxa colectată în sumă de S lei și taxa deductibilă de aceeași valoare dacă respectivele achiziții au respectat limitele și condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, respectiv dacă bunurile au fost achiziționate în beneficiul său, pentru efectuarea de operațiuni taxabile;
- pentru achizițiile de bunuri declarate prin declarațiile recapitulative atât de către **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** cât și de către furnizorii săi, M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania și KEMPER SOLAR GmbH

Germania, contribuabilul verificat nu a făcut dovada realității și legalității operațiunilor, astfel:

- nu au fost prezentate documentele de transport din Germania către România;
- nu au fost prezentate documente sau informații verificabile din care să rezulte că bunurile respective vor fi utilizate pentru operațiuni impozabile în sfera TVA, existând astfel posibilitatea ca, în fapt, acestea să fi fost destinate pentru operațiuni scutite de TVA, situație care are drept consecință nedeductibilitatea fiscală a TVA;
- prin procesul verbal nr. .... încheiat la finalizarea unei cercetări la fața locului, anexă la raportul de inspecție fiscală, s-a precizat că la adresa indicată de contribuabil ca fiind locul de depozitare, aceste bunuri nu au fost regăsite;
- prin „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii la dată de 30.12.2013” contribuabilul precizează că în fapt bunurile nu au fost transportate din Germania.
- din balanța de verificare întocmită pentru luna martie 2014, rezultă că la dată de 31.03.2014 societatea nu achitase contravaloarea facturilor nr. 1627/25.06.2013, în valoare totală de 64.421.36 euro (S lei), emisă de către M5-METALL PROFILTECHNIK GmbH Germania și nr. 600303/17.06.2013, în valoare de 20.685 euro (92.218 lei), emisă de către KEMPER SOLAR GmbH Germania.

Rezumând aspectele precizate în legătură cu achizițiile intracomunitare din anul 2013 din Germania, se constată că, pe de o parte contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă și fiscală achiziții intracomunitare în baza unor facturi externe prezentate în original și confirmate de către furnizori prin declararea în VIES a livrărilor către **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, iar pe de altă parte, prin „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii la dată de 30.12.2013” contribuabilul precizează că în fapt bunurile care lipsesc de la adresa indicată ca spațiu de depozitare, nu au fost transportate din Germania.

În consecință, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit că în lipsa documentelor în susținerea afirmației că în fapt bunurile nu au fost expediate din Germania, contribuabilul datorează TVA colectată pentru toate achizițiile intracomunitare înregistrate dar nu poate deduce din punct de vedere fiscal decât TVA aferentă celor două utilaje de bătut stâlpi a căror existență faptică a fost constatată în cadrul acțiunii de cercetare la fața locului.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în suma de S lei au fost calculate pentru perioada 25.05.2013 – 25.06.2014, dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de 41.017 lei și penalități de întârziere în sumă de 36.634 lei.

Invocând prevederile art. 11 alin. (1), art. 134 alin. (1) și (2), art. 145 alin. (1) și (2) lit. (a), art. 146 alin.(1) lit. a), art. 151 alin.(1), art. 156<sup>1</sup>

alin.(6<sup>1</sup>) lit. a), art. 157 alin.(2), art. 158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.52, alin. (1), art.82 alin.(3), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC ....., organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – dobânzi /majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din 10.07.2014 s-a emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... prin care, la punctul 4.1, a fost diminuată pierderea fiscală cumulată la 31.03.2014, cu suma de S lei.

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă S lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei precum și diminuarea pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, Plângerea penală nr....., la care au anexat Procesul-Verbal nr. .... încheiat la **S.C. X S.R.L. ONEȘTI**.

Cu adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/..... (ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent formulată prin adresa ISR\_DGR/.....din 19.01.2016, de informare a stadiului soluționării Sesizării Penale nr..... din 26.03.2015), Parchetul de pe lângă Tribunalul Bacău a comunicat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași că Sesizarea Penală nr..... a fost înregistrată la dosar 347/P/2015, dosar care în prezent se află în lucru la Inspectoratul Poliției Județeană Bacău-Serviciul de Investigarea Criminalității Economice.

**III.** Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, documentele existente la

dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** are ca obiect de activitate Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor, cod CAEN 4211, capital social 200 lei și are ca asociați pe : NOLL CHRISTIAN JOCHEN și KEMPER GUIDO

Administrarea activității contribuabilului este asigurată doamna David Marilena, conform Procurii speciale autentificată sub nr. 160/06.03.2013 .

Perioada verificată:

Impozitul pe profit :

01.07.2013-31.03.2014

Taxa pe valoarea adăugată:

01.03.2013-31.03.2014.

**1. Cauza supusă soluționării este dacă aspectele semnalate de contestatoare, referitoare la transmiterea avizului de inspecție fiscală fără a fi însoțit de un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabilului, încălcarea de către organele de inspecție fiscală a obligației de transmitere a înștiințării pentru discuția finală și lipsa opiniei motivate în fapt și în drept a organelor de inspecție fiscală cu privire la punctul de vedere exprimat de societate sunt de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.**

**În fapt, S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** a fost supusă inspecției fiscale urmare aspectelor constatate prin Procesul verbal nr.12455 din 10.03.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală, în care se menționează că : *„Pentru valorificarea aspectelor semnalate se va propune efectuarea unei inspecții fiscale parțiale, potrivit procedurilor prevăzute de Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. „*

Astfel, a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr. .... din 19.03.2014 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău.

Petenta susține că Avizul de inspecție fiscală trebuia însoțit de un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabilului, iar procedura de avizare are menirea de a aduce la cunoștință contribuabilului că este necesar să pregătească toate documentele contabile și elementele justificative relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale.

Mai susține că decizia de impunere este lovită de nulitate deoarece înștiințarea pentru discuția finală nu a existat, societatea neavând posibilitatea de a-și exprima un punct de vedere prin reprezentanții săi legali, care, în funcție de constatările prealabile din Raportul de inspecție fiscală să poată să le combată cu înscrisuri și documente, din care să reiasă cu exactitate situația fiscală.

Menționează că organele de inspecție fiscală au încălcat principiile referitoare la rolul activ și buna – credință și că actele atacate sunt nemotivate întrucât Raportul de inspecție fiscală nu cuprinde sinteza punctului de vedere, mențiuni privind ascultarea societății și opinia organelor fiscale față de punctul de vedere.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 101 și 102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*”Art. 101 Avizul de inspecție fiscală*

*(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

*(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

*(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;*
- b) data de începere a inspecției fiscale;*
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”*

*„Art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală*

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

*[...] ”*

Potrivit precizărilor făcute de către organele de inspecție fiscală în Referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr. 20469 din 09.10.2014, un exemplar din Avizul de inspecție fiscală, însoțit de un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabilului a fost expediat prin poștă dar plicul a fost returnat nedeschis în data de 31.03.2014 cu mențiunea ‘lipsă de la adresă’, astfel încât doamna David Marilena a fost contactată telefonic, înștiințată că urmează a se efectua o inspecție fiscală și fiind rugată să se prezinte la sediul organului de inspecție fiscală pentru înmânarea documentelor din plicul returnat.

Mai precizează că reprezentantul legal s-a prezentat și a intrat în posesia documentelor respective abia la începerea inspecției fiscale.

Potrivit dispozițiilor art. 105 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 105 Reguli privind inspecția fiscală*

*[...]*

*(7) La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

Din aceste prevederi legale se reține că, înainte de începerea inspecției fiscale, contribuabilului trebuie să i se comunice avizul de inspecție fiscală iar la începerea inspecției fiscale, inspectorii sunt obligați să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că **inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 28.04.2014-10.07.2014** iar Ordinul de serviciu nr. .... a fost emis în data de 31.03.2014, **având menționată data de începere a inspecției, respectiv data de 28.04.2014.**

De asemenea, se reține că inspecția fiscală s-a efectuat urmare aspectelor constatate prin Procesul verbal nr. 12455 din 10.03.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală, semnat de doamna David Marilena în calitatea de împuternicit, în care se menționează că : *„Pentru valorificarea aspectelor semnalate se va propune efectuarea unei inspecții fiscale parțiale, potrivit procedurilor prevăzute de Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Conform documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că Avizul de inspecție fiscală nr. .... a fost transmis prin poștă în data de 20.03.2013, dar a fost returnat în data de 31.03.2014, cu mențiunea „lipsă la domiciliu” și „*Expirat termen pastrare*”

De asemenea, în Avizul de inspecție fiscală nr. .... din 19.03.2014, se menționează că „*[...] începând cu data de 28.04.2014 veți face obiectul unei inspecții fiscale [...]*” .

În contestația formulată petenta susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală însoțit de Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor, considerând astfel că inspecția fiscală este nelegală, dar nu dovedește că a fost lezată în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

În Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .... privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor

contribuabililor, se precizează : „ Potrivit art. 7 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, înainte de începerea inspecției fiscale, veți fi informat de drepturile și obligațiile pe care la aveți în timpul desfășurării inspecției fiscale prin Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care va fi transmisă o dată cu avizul de inspecție fiscală „

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează la „Capitolul I- Date despre inspecția fiscală”, pct. 6 „Numărul de înregistrare înscris în Registrul Unic de Control, : „Data începerii inspecției fiscale a fost 28.04.2014 și a fost consemnată în Registrul Unic de Control seria A nr. 1920714 , pagina 1, poziția 3”, prin urmare inspecția fiscală a început la data programată și s-a desfășurat cu acordul petentei iar faptul că a fost informată despre drepturile pe care le are este dovedit de însăși contestația formulată.

Referitor la susținerea că decizia de impunere este lovită de nulitate deoarece înștiințarea pentru discuția finală nu a existat, societatea neavând posibilitatea de a-și exprima un punct de vedere prin reprezentanții săi legali, care, în funcție de constatările prealabile din Raportul de inspecție fiscală să poată să le combată cu înscrisuri și documente, din care să reiasă cu exactitate situația fiscală, se rețin prevederile art. 6 și art. 9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“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. 9 -- Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”*

coroborate cu cele ale art.107 alin. (1) și (2) din același act normativ, care stipulează: „ (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată



obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

În Referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr. 20469 din 09.10.2014, organele de inspecție fiscală precizează că Înștiințarea privind discuția finală nr. .... a fost transmisă la adresa de e-mail davidmarilena@yahoo.com atât în data de 02.07.2014 cât și în data de 03.07.2014, iar urmare acestei adrese prin care discuția finală era programată pentru data de 07.07.2014, împuternicitul a solicitat telefonic amânarea discuției pentru data de 08.07.2014, dată la care s-a și prezentat pentru discuția finală.

De asemenea, la „*Capitolul IV-Discuția finală cu contribuabilul*” din Raportul de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală precizează că agentul economic a fost înștiințat prin adresa nr. ....00, la sediul organului de inspecție fiscală din Onești, ....., camera 307, va avea loc discuția finală asupra constatărilor rezultate în urma inspecției fiscale parțiale efectuate.

Echipele de inspecție mai precizează că în data de 08.07.2014, i-au fost prezentate contribuabilului rezultatele inspecției fiscale, împreună cu anexele întocmite la finalizarea verificărilor, aspecte prezentate și pe parcursul desfășurării inspecției, iar la finalul întâlnirii reprezentantul legal a înaintat echipei de inspecție fiscală adresa înregistrată la societate sub nr. 11/08.07.2014, anexată în copie, prin care menționează că i-a fost prezentat proiectul raportului de inspecție fiscală conținând constatările și consecințele fiscale ale acestora precum și faptul că renunță la dreptul de a prezenta în scris un punct de vedere.

Se reține că, deși afirmă că „[...] înștiințarea pentru discuția finală nu a existat”, contestatara a depus la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspectie Fiscala, adresa nr. 11/08.07.2014 în care precizează : „*Urmare a discuției finale care a avut loc la data de 08.07.2014, prilej cu care organele de inspecție fiscală ne-au prezentat proiectul raportului de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, notificăm organele de inspecție fiscală că renunțăm la dreptul de a prezenta un punct de vedere scris cu privire la rezultatele inspecției fiscale [...].*”

Prin urmare, doamna David Marilena în calitate de împuternicit al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** nu a fost prejudiciată în dreptul de a fi ascultată și informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale și, mai mult, aceasta a renunțat la dreptul de a prezenta un punct de vedere în scris cu privire la rezultatele inspecției fiscale, astfel încât argumentul potrivit căruia “[...] societatea noastră neavând posibilitatea efectivă să exprime un punct de vedere [...]” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat principiile referitoare la rolul activ și buna – credință și că actele atacate

sunt nemotivate întrucât Raportul de inspecție fiscală nu cuprinde sinteza punctului de vedere, mențiuni privind ascultarea societății și opinia organelor fiscale față de punctul de vedere, se reține că la punctul „2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului” din cadrul *Capitolul VI ”Discuția finală cu contribuabilul”*, organele de inspecție fiscală precizează că : „La discuția finală administratorul societății a luat cunoștință de rezultatele inspecției fiscale parțiale și a semnat anexele privind sumele rezultate pentru perioada verificată. Prin adresa nr. .... societatea notifică organului de inspecție fiscală că renunță la dreptul de a prezenta un punct de vedere scris cu privire la rezultatele inspecției fiscale, drept conferit de art. 9 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, [...]”

Potrivit art. 107 alin.(4) și (5) și art. 109 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*"Art. 107.*

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

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

*"Art. 109. – (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate.*

*În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere."*

Având în vedere că contestatara a renunțat la dreptul de a prezenta în scris un punct de vedere, organele de inspecție fiscală nu și-au putut exprima opinia cu privire la acest punct de vedere.

Se reține faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr. .... din 10.07.2014 sunt prezentate pe larg motivele de fapt și de drept pentru care au fost stabilite diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală iar faptul că motivele de fapt și de drept nu au mai fost reluate și la capitolul VI “Discuția finală cu contribuabilul”, nu echivalează cu încălcarea drepturilor **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**

Pe de altă parte, se reține că lipsa menționării exprese a opiniei organelor de inspecție fiscală, motivată în fapt și în drept, față de punctul de

vedere al contestatoarei nu este de natură să pună societatea în imposibilitatea combaterii efective a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală, dovadă fiind însăși contestația formulată.

De asemenea sunt aplicabile prevederile art. 205 și 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

*„Art. 205 Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”*

*„Art. 206 Forma și conținutul contestației*

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

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*[...]*”

Din aceste prevederi legale se reține că are dreptul la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, iar în contestația formulată, petenta trebuie să precizeze motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază și să demonstreze că a fost lezată în drepturile sale prin lipsa unui act administrativ.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la pct. III 1 și ținând cont de faptul că petenta nu motivează și nu face dovada că a fost lezată în drepturile sale prin necomunicarea Avizului de inspecție fiscală însoțit de Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului, prin necomunicarea înștiințării pentru discuția finală, și prin lipsa opiniei organelor de inspecție fiscală față de punctul său de vedere, nu dovedește că decizia atacată este lovită de nulitate, rezultă că motivele invocate de contestatară privind excepțiile de fond nu sunt întemeiate, drept pentru care organul competent de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.

**2. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău pentru suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în**

sumă de S lei, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală ....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., fac obiectul Plângerii penale nr. .... pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea cauzei depinzând de soluția ce urmează a fi dată pe latură penală.

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat că în perioada 01.03.2013-31.03.2014, contestatara a înregistrat în evidența contabilă achiziția a patru utilaje de la **NASKU GmbH Germania** și cheltuieli cu amortizarea pentru toate patru utilajele în condițiile în care două dintre utilaje nici nu au fost expediate din Germania, a înregistrat în evidența contabilă achiziția de profile metalice de la **M5-METAL PROFILTECHNIK GmbH Germania**, bunuri care nu au fost expediate din Germania și a înregistrat în evidența contabilă achiziția de cablu solar de la **KEMPER SOLAR GmbH Germania** fără a deține documente justificative privind realitatea operațiunii, cu consecința diminuării obligațiilor de plată datorate bugetul statului, fapt pentru care, prin Decizia de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., au stabilit diferențe suplimentare de plată în sarcina societății în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – dobânzi /majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au întocmit Plângerea penală nr....., împotriva numiților:

- **KEMPER GUIDO**, administrator și asociat (50% din capitalul social) al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**;
- **NOLL CHRISTIAN JOCHEN**, administrator și asociat (50% din capitalul social) al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**;
- **DAVID MARILENA**, împuternicit conform Procurii speciale autentificată sub nr. ...., care a fost transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, prin poșta specială, conform Borderoului nr. ....

Cu adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/2105 din 22.10.2015

(ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent formulată prin adresa ISR\_DGR/....., de informare a stadiului soluționării Sesizării Penale nr.....), Parchetul de pe lângă Tribunalul Bacău a comunicat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași că Sesizarea Penală nr..... a fost înregistrată la dosar 347/P/2015, dosar care în prezent se află în lucru la Inspectoratul Poliției Județeană Bacău-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Petenta susține că, că intenția **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, a fost aceea ca două din cele patru utilaje să fie utilizate sau să fie închiriate unor firme din Germania, însă nu a găsit nici un client.

Mai susține că din acest motiv două utilaje au stat în așteptarea unui client viabil pe teritoriul Germaniei, însă până la data de 10.07.2014 nu s-a găsit nici un client și din acest motiv, în urma negocierii cu furnizorul de utilaje, respectiv NASKU GmbH Germania s-a decis bilateral, ștornarea parțială a facturii fiscale nr. .... pentru cele două utilaje.

Precizează, referitor la bunurile achiziționate de la M5-METAL PROFILTECHNIK GmbH Germania și KEMPER SOLAR GmbH Germania că, chiar dacă bunurile în cauză nu au fost găsite la sediul firmei nu rezultă implicit că acestea nu există deoarece factura fiscală are valoare contractuală și implicit aceste bunuri se află în proprietate **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** chiar dacă acestea nu au fost transportate încă din Germania în România.

Mai precizează că nici o reglementare legală nu prevede că, pentru a demonstra realitatea unei tranzacții trebuie să se regăsească un document de transport, acest document poate să fi la persoana care face livrarea.

**În drept**, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„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 a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

*[...].”*

Potrivit prevederilor legale redate mai sus, organul de soluționare competent poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema stabilirii realității operațiunilor realizate de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, având în vedere faptul că, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziția a patru utilaje de la NASKU GMBH Germania și cheltuieli cu amortizarea pentru toate patru utilajele, în condițiile în care două dintre utilaje nici nu au fost expediate din Germania, a înregistrat în evidența contabilă achiziția de profile metalice de la M5-METAL PROFILTECHNIK GmbH Germania, bunuri care nu au fost expediate din Germania și a înregistrat în evidența contabilă achiziția de cablu solar de la KEMPER SOLAR GmbH Germania fără a deține documente justificative privind realitatea operațiunii, cu consecința diminuării obligațiilor de plată datorate bugetul general consolidat al statului.

Se reține faptul că, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, Plângerea penală nr.12980 din 26.03.2015, împotriva numiților:

- KEMPER GUIDO, administrator și asociat (50% din capitalul social) al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**;
- NOLL CHRISTIAN JOCHEN, administrator și asociat (50% din capitalul social) al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**;
- DAVID MARILENA, împuternicit conform Procurii speciale autentificată sub nr. ...., pentru a se efectua cercetări în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Cu adresa nr. 347/P/2015 din 22.01.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/2105 din 22.10.2015 (ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent formulată prin adresa ISR\_DGR/845 din 19.01.2016, de informare a stadiului soluționării Sesizării Penale nr.....2015), Parchetul de pe lângă Tribunalul Bacău a comunicat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași că Sesizarea Penală nr..... a fost înregistrată la dosar ....., dosar care în prezent se află în lucru la Inspectoratul Poliției Județeană Bacău - Serviciul de Investigarea Criminalității Economice.

Potrivit prevederilor Legii nr.135/200 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, 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 cazul sau nu 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 că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema evidențierii în actele contabile sau în alte documnete legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, cu consecința diminuării obligațiilor de plată datorate bugetul general consolidat al statului.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de înregistrare a unor operațiuni fictive, ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prin Decizia nr.72/1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/2004 Curtea Constituțională s-a pronunțat în sensul că *„pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”*

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 [...]”*,

Se reține că, prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice

Bacău au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, Plângerea penală nr....., împotriva numiților:

- KEMPER GUIDO, administrator și asociat (50% din capitalul social) al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău;**

- NOLL CHRISTIAN JOCHEN, administrator și asociat (50% din capitalul social) al **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău;**

- DAVID MARILENA, împuternicit conform Procurii speciale autentificată sub nr. .... pentru a se efectua cercetări în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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.

A proceda altfel, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care acestea au fost sesizate în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va suspenda soluționarea contestației formulate de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;

- S lei – dobânzi /majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru a se efectua cercetări în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind



Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se dispune:

*„Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, unde se precizează:

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”.*

**3. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău, împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. ...., în condițiile în care doamna ..... în calitate de împuternicit, nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal.**

**În fapt**, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-....., întocmită în urma inspecției fiscale la **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru impozitul pe profit și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, nu s-a modificat baza de impunere în perioada 01.07.2013-31.03.2014, respectiv 01.03.2013-30.06.2013.

**S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .... din 10.07.2014, fără să motiveze și să demonstreze faptul că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

**În drept**, potrivit dispozițiilor art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

La art. 109, art. 205 și art. 206 din același act normativ se prevede că:

“Art. 109

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic 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.”*

“Art. 205

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”*

“Art. 206

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

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*[...].”*

Din coroborarea prevederilor legale prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit sume de plată, cât și actele administrative fiscale prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază această.

Se reține că **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, se află în situația de a contesta un act administrativ fiscal prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

De asemenea, contestatara nu a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ....

**S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, nu a avut în vedere faptul că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .... din 10.07.2014, în urmă verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru impozitul pe profit și pentru impozitul pe veniturile microintreprinderilor, nu s-a modificat baza de impunere în perioada 01.07.2013-31.03.2014, respectiv 01.03.2013-30.06.2013.

Din cele prezentate se reține că, prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, nu a fost lezată în drepturile sale.

În speță, sunt aplicabile prevederile pct. 12.1. lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanță Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, în vigoare la data depunerii contestației, care precizează că:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[....]*

*d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul sau legitim.”*

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...., urmează să fie respinsă că fiind lipsită de interes.

**4. Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații are competență de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care măsurile de la punctele 1.1, 2.1, și 3.1, nu se referă la diminuarea pierderii fiscale ci la măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului Soluționare Contestații.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .... s-a dispus :

- societatea va întocmi și depune la Serviciul Fiscal Municipal Onești declarația de mențiuni, Formular 010 pentru modificarea perioadei fiscale la TVA din trimestrul calendaristic în luna calendaristică, începând cu luna aprilie 2013 ;

- societatea va solicita Serviciului Fiscal Municipal Onești corectarea și depunerea deconturilor de TVA pentru fiecare lună din perioada aprilie 2013-noiembrie 2013;

- societatea va proceda la întocmirea și depunerea declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național pentru luna februarie 2014.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 205 alin. (1) alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.*

*Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*[...]*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, [....]” coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ:*

*„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații are

competență de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile de la punctele 1.1, 2.1 și 3.1 stabilite în sarcina **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., nu se referă la diminuarea pierderii fiscale ci la măsuri de îndeplinit de către societate, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, nu are competență de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”* coroborate cu pct. 5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, în vigoare la data depunerii contestației, care prevede:

*„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”*

Ca urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare este a Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....

**5. Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de S lei, dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că prin declarația privind impozitul pe profit, D101 aferentă anului 2013, contribuabilul a declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei iar pentru trimestrul I 2014 a înregistrat în registrul de evidență fiscală pierdere fiscală în suma de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2013 o pierdere fiscală în suma de S lei și pentru trimestrul I 2014 o pierdere fiscală în suma de S lei.

Astfel, cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală sunt în sumă totală de S lei, și reprezintă:

- S lei reprezintă cheltuieli nedeductibile cu amortizarea pentru patru utilaje de bătut stâlpi înregistrate în contul de mijloace fixe în baza facturii nr. 2013012/30.04.2013 emisă de NASKU GmbH Germania.

Precizează că nu au fost prezentate procese –verbale de recepție și punere în funcțiune pentru aceste utilaje și nici nu au fost înregistrate venituri provenind din utilizarea acestora.

Mai precizează că veniturile înregistrate temporar de agentul economic au avut la bază factura de vânzare nr.2/02.09.2013, emisă pentru utilaje pentru bătut stâlpi (panouri solare), dar ulterior aceasta a fost ștornată.

- S lei reprezintă cheltuieli de deplasare pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul societății, pentru obținerea de venituri impozabile.

- (-)S lei reprezintă cheltuieli deductibile fiscal, înscrise în Registrul de evidență fiscală ca și cheltuieli cu penalitățile, nedeductibile fiscal.

Menționează că, din verificarea documentelor primare coroborate cu bazele de date ale organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că suma de S lei este compusă din suma de S lei reprezentând plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor efectuată prin poprire asupra contului iar suma de S lei reprezintă cheltuieli bancare.

Mai menționează că după ce societatea a devenit plătitoare de impozit pe profit și a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, suma de S lei figurează ca achitată în plus, urmând a fi regularizată la solicitarea contribuabilului.

Societatea nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, întrucât contestația nu cuprinde și motivele de fapt și temeiurile de drept pentru care este contestată Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., prin adresa nr. .... organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, au solicitat petentei să completeze contestația astfel încât să fie respectate condițiile de formă pentru a se putea trece la soluționarea pe fond.

Prin adresa fără număr înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .... petenta formulează și înaintează “Completarea contestației” care,

însă nu conține nici de această dată motivele de fapt și temeiurile de drept pentru care au fost contestate măsurile dispuse, precizându-se : ”[...] *învăderăm faptul că din punctul nostru de vedere contestația formulată îndeplinește condițiile legale de formă [...]*”.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 și 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

Art. 206

„*Forma și conținutul contestației*

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Art. 213

„*Soluționarea contestației*

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

[...]”.

Din prevederile legale de mai sus rezultă că în cuprinsul unei contestații se regăsesc motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

De asemenea se reține că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pct. 11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației, prevede,

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele fiscale au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, sumă cu care s-a diminuat pierderea

fiscală cumulată înscrisă în registrul de evidență fiscală la data de 31.03.2014 iar societatea contestă această sumă, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Se reține că petenta nu argumentează contestația formulată și nu prezintă dovezi și argumente pentru sumele atacate, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu are obligația diminuării pierderii fiscale cumulată înscrisă în registrul de evidență fiscală la data de 31.03.2014 cu suma de S lei și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând bază impozabilă suplimentară.

Prin urmare, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând măsura de diminuare a pierderii fiscale dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 și art. 216 alin.(1) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1. lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

### DECIDE:

Art.1 Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** împotriva Deciziei de impunere nr. .... din 10.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – dobânzi /majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va



comunica organului de soluționare competent faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Art.2 Respingerea, ca fiind lipsită de interes, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. ....

Art.3 Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații pentru contestația formulată de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., privind măsurile 1.1, 2.1 și 3.1, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, să soluționeze acest capăt de cerere în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri atacate.

Art.4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. ONEȘTI, județul Bacău**, împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **S lei**, dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Art.5 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau Tribunalul Bacău.