

## **D E C I Z I E nr. 659/26.04.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../05.01.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG\_AIF .../07.12.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../05.01.2017, asupra contestației formulate de

Societatea X S.R.L.

CIF: ... ,

cu sediul în Arad, ... bl. ... , jud. Arad

cu sediul procesual ales la ... – Societate Civilă de Avocați din ... , str. ... , județul Cluj

înregistrată la AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF .../24.11.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../05.01.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Procesului verbal încheiat la data de ... , a Raportului de inspecție fiscală F-HD ... și a Deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-HD ... emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală.

Suma totală contestată – identificată conform documentului „Completare a contestației” (pct. 46), înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG ...../16.12.2016, respectiv nr. HDG\_AIF .../16.12.2016, depus de dl. av. dr. ... în reprezentarea petentei - este de **... lei**, reprezentând:

- ..... lei – impozit pe profit suplimentar
- ..... lei – dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit suplimentar
- .... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- .... lei – taxa pe valoarea adăugată
- .... lei - dobânzi/majorări aferente TVA
- ..... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

*Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei care a formulat contestația, se rețin următoarele:*

Contestația înregistrată la AIF – AJFP Hunedoara sub nr. ..../24.11.2016 a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, avocat ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Ulterior formulării contestației, petenta depune o dată cu documentul „Completare a contestației”, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG ..../16.12.2016, respectiv nr. HDG\_AIF .../16.12.2016, împuternicirea avocațială nr. .../2016, în original, emisă în baza contractului de asistență juridică nr. .../2016, prin care dl. av. dr. ... este împuternicit să reprezinte petenta în fața AJFP Hunedoara, respectiv DGRFP Timișoara, fiind respectate dispozițiile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; completarea contestației a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 din același act normativ.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**I.** Prin contestația formulată societatea X S.R.L. solicită suspendarea soluționării contestației până la soluționarea cauzelor penale având ca obiect sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la relațiile comerciale dintre petentă și firmele ... SRL și ... SRL.

Făcând referire la constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în actele contestate, petenta arată că sunt nelegale, în condițiile în care „Toate operațiunile comerciale cuprinse în facturile și chitanțele fiscale emise în raporturile comerciale cu cele două societăți comerciale, respectiv S.C. ... SRL și ... SRL, sunt reale, au fost furnizate produsele și serviciile pentru care au fost emise, au fost înregistrate în evidențele contabile ale subscrisei, au fost evidențiate și achitate toate obligațiile fiscale la bugetul statului.”

În cadrul procedurii jurisdicționale petenta solicită audierea persoanelor angajate în cadrul firmei X S.R.L., precum și efectuarea unei expertize contabile având ca obiectiv principal „stabilirea împrejurării dacă operațiunile comerciale din facturile și chitanțele fiscale emise în relația cu ... SRL și S.C. ... SRL, sunt reale sau fictive, respectiv dacă prin aceste operațiuni s-a creat vreun prejudiciu fiscal la bugetul statului, în ce quantum și care sunt persoanele vinovate.”

Ulterior, dl. av. dr. ... în reprezentarea petentei (conform împuternicirii avocațiale depuse la dosarul cauzei în original) depune documentul „**Completare a contestației**”, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG ..../16.12.2016, respectiv nr. HDG\_AIF .../16.12.2016, în termenul

de 45 de zile reglementat de art. 270 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală (conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, fila 2, rezultând că actele atacate au fost comunicate la data de 04.11.2016), solicitând organului competent în soluționarea contestației anularea deciziei de impunere nr. F-HD ... și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... emise de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală; conținutul acestuia având următoarea structură:

- Solicitarea susținerii orale a contestației (pct. 1 – 2)
- Solicitarea accesului la dosarul administrativ, în vederea completării argumentelor expuse în cuprinsul contestației și a pregătirii orale a contestației (pct. 3 – 14)
- Aspecte procedurale și privind fondul, în legătură cu nulitatea inspecției fiscale, nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere (pct. 15 – 77):

**A. Necompetența materială a Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara pentru efectuarea inspecției fiscale (pct. 15 – 16)**

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara nu aveau competența materială să efectueze controlul fiscal la această societate, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.375/2009, competența aparține D.G.R.F.P. Timișoara.

**B. Nulitatea inspecției fiscale raportat la viciile avizelor de inspecție fiscală (pct. 17 – 21)**

Petenta analizează modul în care au fost emise și obiectul avizelor de inspecție fiscală nr. F-HD ..../02.07.2015 și nr. F-HD ...../12.09.2016, prezentând două abordări raportat la vechiul, respectiv noul Cod de procedură fiscală, în opinia sa a doilea aviz fie realizând o extindere a inspecției fiscale (pct. 19), fie demarând o nouă inspecție fiscală (pct. 20), în ambele situații petenta considerând ca nelegale avizele de inspecție, situație în care s-ar impune constatarea nulității inspecției fiscale.

**C. Nelegalitatea deciziei de impunere datorată încălcării dreptului la apărare (pct. 22 – 41)**

Petenta invocă lipsa mențiunilor cu privire la audierea societății X SRL, sens în care face trimitere la dispozițiile art. 46 alin. (2) lit. j) din Noul Cod de procedură fiscală.

De asemenea, petenta precizează că nu i-a fost respectat dreptul la apărare, în conformitate cu dispozițiile art. 41 „Dreptul la o bună administrare” par. 2 lit. c) din Carta drepturilor fundamentale din Uniunea Europeană, consecința acestui fapt fiind că:

- nu a putut formula obiecțiuni în deplină cunoștință de cauză
- nu poate formula o contestație completă
- nu va putea formula o acțiune în contencios fiscal completă.

Astfel, petenta analizează dispozițiile art. 41 din Carta drepturilor fundamentale, concluzionând că audierea particularului este „fără îndoială obligatorie”, autoritatea publică fiind obligată raportat la drepturile particularului de a respecta următoarele:

- să permită accesul la toate informațiile și documentele relevante pe care autoritatea administrativă le ia în calcul în vederea emiterii deciziei nefavorabile;
- să acorde o perioadă de timp rezonabilă în raport de complexitatea situației;
- să analizeze cu atenție și seriozitate punctul de vedere exprimat de particular.

În susținere, contestatara invocă jurisprudența CEJ, respectiv cauzele C-349/07 Sopropé – Organizações de Calçado Lda (pct. 27 – 30), C-109/10P Solvay c. Comisia. (pct. 31 – 32) și cauzele conexe C-129/13 și C-130/13 Kamino International Logistics BV, respectiv Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (pct. 33 - 37).

La pct. 38 – 41, petenta precizează cerințele recunoscute la nivel european în ceea ce privește dreptul la apărare și dreptul la o bună administrare, principii care, în opinia sa, includ și „dreptul de acces la dosarul administrativ (...) recunoscut în favoarea contribuabilului.”, astfel că „este de datoria organelor fiscale să pună la dispoziția subscrisei întregul dosar administrativ, inclusiv toate documentele care a stat la baza întocmirii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.”

**D.** Nulitatea inspecției fiscale, ca urmare a suspendării pentru o perioadă mai mare de 6 luni (perioada 12.02.2016 – 12.09.2016)

În ceea ce privește a doua perioadă de suspendare a inspecției fiscale (12.02.2016 – 12.09.2016), petenta subliniază că în lipsa identificării uneia dintre ipotezele vechiului art. 2 lit. k din OPANAF nr. 467/2013, în baza căruia a fost suspendată inspecția, aceasta este inoperantă.

De asemenea, supune atenției și faptul că de la 01.01.2016 în vigoare este Noul Cod de procedură fiscală, astfel că OPANAF nr. 467/2013 „devenit act administrativ contrar art. 127 NCPF, nu mai poate produce niciun fel de efecte juridice, iar suspendarea nu se poate dispune decât în temeiul art. 127 NCPF.”

**E.** Nulitatea inspecției fiscale pentru depășirea dublului duratei de efectuare a inspecției fiscale

Făcând trimitere la cele expuse la pct. D – suspendarea nelegală a inspecției fiscale în perioada 12.02.2016 – 12.09.2016, petenta consideră că „inspecția fiscală a durat aproape 14 luni de zile”, situația în care decizia de impunere emisă este nulă de drept.

**F.** Observații parțiale cu privire la fondul cauzei

**F1.** Petenta prezintă, la modul general, multitudinea controalelor fiscale la care a fost supusă, acestea având ca finalitate blocarea activității societății.

În opinia sa, stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina sa are o „cauză ilicită, la pct. 50 – 51, subliniind faptul că documentele și informațiile „colectate” de alte organe de control (DRAF 5 Deva, AJFP Arad) nu pot sta la baza constatărilor inspecției fiscale în discuție, mai ales în considerarea faptului că „în relația cu societatea ... , concluziile inspectorilor fiscali se bazează pe procesul verbal nr. ... din 2.07.2013 al AJFP Arad, (...) deși constituie o anexă la raportul de inspecție fiscală, nu a fost comunicat niciodată societății noastre.”

**F.2.** Analiza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene aplicabilă în cauză

Petenta analizează jurisprudența CJUE, obligatorie pentru organul fiscal în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (11) NCPF.

Astfel se face trimitere la cauzele: C-368/09 Pannon Gép Centrum Kft, C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV, C-392/09 Uszodaépítő kft, C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski, C-280/2010 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Waśiewicz, spółka jawna, C-80/11 Mahagében kft și C-142/11 Péter Dávid, C-285/11 Bonik EOOD, C-324/11 Gábor Tóth, C-563/11 Forwards V SIA, C-277/14 PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek, C-446/15 Signum Alfa Sped Kft., la pct. 57 concluzionând că „întreg eșafodajul argumentativ al echipei de inspecție fiscală se prăbușește. (...) Astfel, X SRL pretinde că deține facturi care provin de la partenerii comerciali, că aceste facturi au fost înregistrate în contabilitatea societății și că ele corespund unor servicii prestate sau unor bunuri livrate în favoarea societății, utilizate pentru operațiunile taxabile ale societății. (...) prezumția de liceitate a operațiunilor efectuate de către X SRL nu poate fi răsturnată decât prin administrarea de probe. În sensul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, indicate mai sus, este sarcina exclusivă a administrației fiscale să dovedească participarea societății X SRL la o fraudă în materia TVA.

**F.3.** Considerații privind relațiile comerciale cu societatea ... (pct. 58 – 70)

Petenta detaliază modul în care a derulat relațiile comerciale cu această firmă raportându-se la înregistrările contabile efectuate, declarațiile fiscale depuse la autoritatea fiscală de administrare, modalitatea de efectuare a plății sumelor.

De asemenea, referitor la Procesul verbal nr. ... petenta consideră că acesta nu reprezintă „decât un eventual act de estimare a unor obligații fiscale (la societatea ... SRL nefiind întocmit niciun raport de inspecție fiscală și nefiind emisă nicio decizie de impunere)”, procesul verbal în cauză nefiind însoțit de niciun mijloc de probă.

În ceea ce privește acuzația posibilității săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală de către directorul general al petentei, dl. ... , împreună cu numitul ... , reprezentantul societății ... SRL, petenta invocă adresa Parchetului de pe lângă

Tribunalul Arad din ....09.2016, în care se precizează că „societatea X SRL nu are nicio calitate procesuală în dosarul penal nr. ... , cu privire la tranzacțiile comerciale dintre cele două societăți.”

Petenta subliniază faptul că nu poate fi răspunzătoare pentru comportamentul fiscal al furnizorului X SRL, la pct. 64 subliniind faptul că în derularea tranzacțiilor dintre cele două societăți, firma X SRL a fost „un cumpărător de bună credință” în condițiile în care „facturile fiscale înregistrate în contabilitate sunt corespunzătoare, legal probate de către furnizor, care recunoaște că le-a emis (...) fiind menționate în acestea servicii reale a căror contravaloare a fost achitată conform chitanțelor fiscale emise de furnizor și recunoscute de organele fiscale.”

În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție fiscală că „petenta ar fi trebuit să știe” că furnizorul nu va declara la autoritatea fiscală facturile emise, petenta consideră că se „transferă societății verificate propriile atribuții de control”, contrar Ordinului nr. 3596/2011, ale cărui dispoziții sunt analizate la pct. 65.

Astfel petenta consideră că verificarea declarațiilor prestatorului nu este obligația beneficiarului, aceasta fiind în sarcina autorității fiscale care de altfel nu a aplicat nicio sancțiune firmei ... SRL, neîndeplinindu-și, în opinia sa, obligațiile prevăzute de legislația fiscală și pe cale de consecință firma X SRL „nu poate fi ținută răspunzătoare pentru încălcarea dispozițiilor legale de către prestator”, în acest sens invocând și dispozițiile art. 151<sup>2</sup> alin. (2) din VCF, forma în vigoare în perioada 2011 – 2012, care prevede că dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.

În ceea ce privește impozitul pe profit, petenta prin raportare la dispozițiile art. 21 alin. (1) lit. d) VCF, petenta arată în ceea ce o privește: cheltuielile de reclamă și publicitare de tipul celor asumate și înregistrate au caracterul unor cheltuieli integral deductibile.

**F.4.** Petenta apreciază, *mutatis mutandis*, că și în ce privește firma parteneră ... SRL, argumentele invocate la punctul precedent sunt aplicabile.

#### **F.5.** Alte observații

La pct. 72, referitor la suma de ... lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, petenta invocă excepția nemotivării raportului de inspecție fiscală/deciziei de impunere, pretinzând „să i se comunice o motivare *in extenso* a argumentației inspectorilor fiscali, însoțită de probele care susțin această aserțiune”.

În considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, petenta apreciază că și obligațiile accesorii nu sunt legal datorate, nefiind de acord nici cu modul în care acestea au fost calculate, raportat la scadențele debitului principal (pct. 73 – 76).

La data de **06.12.2016**, societatea X S.R.L., prin avocat dr. ... , formulează și depune la AJFP Hunedoara, cererea de organizare a audierii orale, solicitând o copie conformă cu originalul a întregului dosar administrativ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-HD nr. ... , precizând faptul că scopul solicitării îl reprezintă formularea apărării în procedura contestației fiscale și are la bază hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerea Solvay c. Comisia.

În considerarea solicitării de susținere orală a contestației, conform art.276 alin.5 din Codul de procedură fiscală, la data de 27.01.2017 a fost întocmită minuta ședinței care se regăsește, în original la dosarul cauzei; în susținerea argumentației prezentate de dl. av. dr. ... , acesta depune la DGRFP Timișoara „**Note scrise în susținerea contestației**” înregistrate sub nr. TMR\_DGR .../10.02.2017, în care arată următoarele:

În ceea ce privește forța obligatorie a hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene, petenta invocă dispozițiile art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României, anexând un studiu privind evoluția jurisprudențială în materia hotărârilor CJUE publicat în revista Tax Magazine nr. 12/2016, pg. 770-801, autor C.F. Costaș.

Referitor la comunicarea actelor administrativ fiscale, petenta arată că respinge susținerea organelor de inspecție fiscală că ar fi comunicat vreodată, chiar verbal faptul că desfășoară inspecția fiscală în baza unei delegări de competență.

De asemenea, în ceea ce privește condiția impusă de NCPF la art. 9 alin. (1), petenta arată că nu este de acord cu precizarea organelor de inspecție fiscală că audierea contribuabilului ar fi avut loc pe parcursul inspecției fiscale.

Față de probele enumerate de organele de inspecție fiscală în cadrul audierii, petenta face următoarele observații:

a. nu există probe care să dovedească participarea administratorului petentei la vreun mecanism de fraudă, raționamentul inspecției fiscale bazându-se, în opinia petentei, pe o „prezumție de suspiciune”, nedovedită; declarația administratorului societății ... SRL având doar scopul de a-și „diminua propria răspundere”;

b. întreaga probațiune a inspecției fiscale se bazează doar pe prezumții, documentele invocate de organele de inspecție fiscală aparținând AJFP Arad, fiind emise fără participarea petentei;

c. plățile efectuate de petentă (sub plafonul de 5000 lei) nu contravin vreunei dispoziții legale;

d. petenta argumentează dovada necesității serviciilor de reclamă și publicitate, iar pentru studierea efectelor în timp asupra numărului de clienți depune 3 anexe, care conțin numărul obiectivelor contractate, progresiv din anul

2011 (540 obiective), 2012 (928 obiective) și clienții din 02.02.2017 (1.779 obiective).

De asemenea, petenta reiterează imposibilitatea reală a sa, de a se informa despre eventualele fraude sau nereguli ale societății ... SRL, culpa comportamentului acestui partener aparținând autorității fiscale, care deși gestionează bazele de date, având acces la „rolul fiscal al partenerului ... SRL” nu a lansat avertizări cu privire la acesta, fiind declarat inactiv abia din data de 07.10.2015, fiind declarată starea de inactivitate a acestuia.

Pentru toate argumentele prezentate solicită admiterea contestației.

**II. Inspekția fiscală desfășurată la Societatea X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspekție Fiscală nr. F-HD ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... , obiectul verificării fiind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.**

**1. În perioada verificată, organele de inspekție fiscală au constatat că Societatea X S.R.L. a efectuat achiziții (bunuri și servicii) de la firmele ... SRL și ... SRL (pct. 1 și 3 din decizia de impunere atacată), tranzacții care nu sunt rezultatul economică a operațiunilor desfășurate de societățile furnizoare în mod legal, neîndeplinind condițiile de activitate economică în sensul art. 127 raportat la art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.**

Astfel în ceea ce privește documentele de achiziție prezentate (facturile) există posibilitatea ca acestea să nu fie reale, existând posibilitatea disimulării realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat, motivația organelor de inspekție fiscală bazându-se, în principal, pe comportamentul fiscal al societăților furnizoare, identificat din dosarul fiscal și din bazele de date disponibile din aplicațiile ANAF.

În considerarea celor constatate, organele de inspekție fiscală au precizat că este posibil ca operațiunile comerciale consemnate pe facturile care ar fi fost emise de firmele ... SRL și ... SRL să nu fi existat în realitate, iar prin evidențierea lor în contabilitatea societății X S.R.L. să se fi creat doar aparența existenței unor achiziții de materiale și servicii, cu scopul diminuării veniturilor realizate de petentă, respectiv masa impozabilă a profitului, precum și sumele de plată reprezentând TVA.

Astfel, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspekție fiscală au arătat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care ar putea dovedi implicarea societății X S.R.L. în derularea unor practici abuzive, de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Având în vedere cele constatate, organele de inspekție fiscală au stabilit suplimentar de plată, în sarcina societății X S.R.L., impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, cu accesorii aferente.



2. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată petenta a înregistrat în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli, contravaloarea unor piese de schimb în sumă de ... lei, respectiv a unor servicii reprezentând întreținere și reparații în sumă de ... lei (pct. 2 din decizia de impunere).

Conform Notei explicative dată organelor de inspecție fiscală, dl. ... , în calitate de director general al societății X S.R.L., a declarat că „Toate cheltuielile efectuate au fost făcute în scopul desfășurării activității în condiții optime și pentru dezvoltarea viitoare a acesteia (...) aproximativ 10% din aceste cheltuieli s-ar putea să fie făcute de angajați fără aprobarea conducerii.”, organele de inspecție fiscală stabilind astfel că petenta în mod eronat a considerat ca fiind deductibile cheltuielile în sumă de ... lei (10% din ... lei + ... lei) cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, în sarcina societății X S.R.L., impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, cu accesorii aferente.

Urmare inspecției fiscale efectuate la societatea X S.R.L., pentru constatările precizate la pct.1, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr. ... , în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la societatea X S.R.L., organele fiscale constituindu-se parte civilă față de dl. ... , administrator al societății X S.R.L., CNP ... , pentru prejudiciul total în sumă de ... lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad.

În scopul soluționării contestației formulate de către societatea X S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. .../27.02.2017, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. HDG\_AIF ... .

De asemenea, având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că cele două firme cu care Societatea X SRL a derulat relații comerciale au înregistrate pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, dosare penale, astfel:

- Societatea ... SRL – dosarul nr. ... , conform adresei IPJ – SICE nr. ..../29.09.2015 și adresei Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 19.09.2016 din dosar nr. ... privind pe ... SRL

- Societatea ... SRL – dosarul nr. ... , **cauza fiind disjunsă în dosar ...** , conform adresei Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 22.09.2016 din dosar nr. ... privind pe ... SRL,

s-a solicitat acestei unități de parchet să comunice dacă până la data solicitării, Societatea X SRL sau administratorul acesteia domnul ... , CNP ... , a avut/are vreo calitate în dosarele penale mai sus citate, în vederea stabilirii existenței/inexistenței vreunei legături de cauzalitate între stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina Societății X SRL prin Decizia de impunere nr. F-HD ... , contestată (presupusele fapte infracționale fiind înscrise în Sesizarea penală nr. HDG\_AIF ... ) și firmele cu care petenta X SRL a derulat relații comerciale; în condițiile în care IPJ Arad a ridicat de la firma X SRL documente conținând operațiunile derulate de aceasta cu societățile ... SRL (PV din 20.08.2013) și ... SRL (Dovada de ridicare a înscrisurilor din 21.12.2015 în dosar nr. ... ).

Prin adresa din Dosar nr. ... transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../17.03.2017, respectiv nr. ..../21.03.2017, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că:

„sesizarea dvs. nr. ... formulată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara a fost înregistrată la această unitate de parchet sub nr. ... , iar prin ordonanța procurorului din ....12.2016 s-a dispus disjungerea cauzei pentru art. 8 și art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005 privind faptele comise prin intermediul SC X SRL și SC ... , cauză care a fost înregistrată sub nr. ... și care prin ordonanța din 03.01.2017 s-a reunit cu dosar nr. ... .

În ceea ce privește dosarul nr. ... având ca obiect relația comercială dintre SC X SRL și SC ... SRL, acesta a fost reunit cu dos. Nr. ... , urmând a se continua cercetările în dosarul din urmă.”.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în Arad, ... bl. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... , are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca Comercială Română SA ... și are ca obiect principal de activitate „... ” – cod CAEN .....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

### **Aspecte procedurale**

**A.** Referitor la *afirmația contestatarei, potrivit căreia Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara nu deținea competența materială în efectuarea inspecției fiscale*, se rețin următoarele:

În cauză sunt incidente dispozițiile art.33 alin.(1) din OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 33 Competența teritorială*

*(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”*

coroborate cu cele ale HG nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care stipulează:

*„Art. 13. - (1) Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se înființează în subordinea Agenției direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, institutii publice cu personalitate juridică.*

*(2) Orasele în care au sediul direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, aria de competență a acestora, precum și lista direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București care se reorganizează ca direcții generale regionale ale finanțelor publice sunt cele prevăzute în anexa nr. 2.*

*(3) În cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice funcționează, ca structuri fără personalitate juridică:*

*( ...)*

*b) administrații județene ale finanțelor publice;*

*( ...).”*

Din normele legale mai sus citate rezultă că în cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice (structura invocată de către petentă a fi competentă în efectuarea inspecției fiscale), funcționează structuri fără personalitate juridică, respectiv „*administrații județene/de sector ale finanțelor publice, care pot avea în structură servicii/birouri fiscale*”, în speță Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

Prin Ordinul nr. 3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, la art. 2 alin. (2) se stipulează:

*“(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”*

Conform adresei AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală nr. HDG\_AIF .../06.01.2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../12.01.2017, inspecția fiscală a fost efectuată urmare Dispunerii delegării de competență nr. TMR\_AIF .../29.06.2015, delegare de competență acordată în baza art. 2 alin. 2 din Ordinul nr. 3816/2013, publicat în M.O. al României nr. 14 din data de 09.01.2014.

În ceea ce privește faptul că petentei nu i s-a comunicat vreun document care să ateste delegarea competenței pentru efectuarea acțiunii de inspecție fiscală, în acest sens invocând dispozițiile art. 7 din Ordinul nr. 3816/2013 care prevede:

*„Art. 7. - Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să instiinteze contribuabilul asupra acestui fapt.”*, învederăm petentei că acest argument nu este de natură a conduce la nulitatea inspecției fiscale, respectiv a actelor administrativ fiscale emise, în condițiile în care o dată cu înscrierea datei începerii inspecției fiscale în Registrul unic de control, aceasta a luat la cunoștință faptul că organul fiscal ce va efectua activitatea de inspecție fiscală este AJFP Hunedoara; de altfel legiuitorul a prevăzut obligativitatea „înștiințării”, nereglementând expres modalitatea în care se face această înștiințare, astfel că în cauză devine incident principiul general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

**B.** Referitor la *invocarea excepției nulității inspecției fiscale raportat la viciile avizelor de inspecție fiscală*, se rețin următoarele:

Urmare delegării de competență dispusă de DGRFP Timișoara (TMR\_DGR .../29.06.2015), a fost emis avizul de inspecție fiscală nr. **F-HD .../02.07.2015**, dată la care în vigoare erau dispozițiile OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală; conform avizului obiectul inspecției fiscale îl reprezenta TVA – pentru perioada 01.01.2012 – 31.05.2015 și impozitul pe profit – pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Organele de inspecție fiscală au înscris în Registrul unic de control al petentei, data de **25.08.2015** – aceasta fiind **data începerii inspecției fiscale**, conform art. 102 alin. 6 din OG nr. 92/2003, începerea inspecției fiscale derulându-se sub imperiul Vechiului Cod de procedură fiscală, respectiv OG nr. 92/2003, republicată.

Urmare constatărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 98 alin. 3 pct. a) din OG nr. 92/2003, republicată, care prevede:

*„(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de*

*prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; ”, astfel că, la data de 09.09.2016 organele de inspecție fiscală au întocmit Referatul privind extinderea perioadei verificate și pentru intervalul 01.11.2011 – 31.12.2011, perioadă cuprinsă în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale stipulat la art. 91 alin. 1 și 2 din VCPF.*

Astfel a fost emis **Avizul de extindere** a perioadei inspecției fiscale **nr. F-HD ...../12.09.2016**, comunicat petentei la data reluării acțiunii de inspecție fiscală, respectiv 13.09.2016.

Deși începând cu data de 01.01.2016 în vigoare era Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, așa cum rezultă din cele ce preced inspecția fiscală a început în anul 2015, când în vigoare era OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, situația fiind prevăzută în mod expres în Noul Cod de procedură fiscală la art. 352, unde referitor la aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi, legiuitorul a prevăzut că:

***„Art. 352. - (1) Dispozițiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.***

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod raman supuse legii vechi.*

*(3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale nascute după data de 1 ianuarie 2016.”*

Or, procedurile de administrare sunt definite și enumerate la art. 1 „Definiții”, respectiv la pct. 2, care stipulează:

***„2. administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătura cu:***

*a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/platitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;*

*b) declararea, stabilirea, **controlul** și colectarea **creanțelor fiscale**;*

*c) solutionarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;*

*d) asistenta/indrumarea contribuabililor/platitorilor, la cerere sau din oficiu;*

*e) aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;”*

astfel că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală s-au raportat la dispozițiile Vechiului Cod de procedură fiscală, în vigoare în anul 2015, data începerii inspecției fiscale; cel de-al doilea aviz (de extindere a inspecției fiscale) negenerând o nouă inspecție fiscală, ci fiind continuarea celei demarate

în anul 2015, care se afla în desfășurare în anul 2016, în consonanță cu dispozițiile art. 96 alin. (2) din OG nr. 92/2003 republicată, respectiv:

*„Inspectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legii fiscale.”*

În ceea ce privește argumentația petentei referitoare la ambiguitatea modului în care a fost emis Avizul de extindere a inspecției fiscale nr. F-HD ...../12.09.2016, în sensul că în cel de-al doilea aviz sunt invocate prevederi din NCPF, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că acesta a fost emis electronic, prin aplicația specifică a ANAF, aplicație care ulterior datei de 01.01.2016 a fost actualizată cu NCPF, implicit.

Înscrierea în cuprinsul celui de-al doilea aviz a NCPF, în condițiile în care petenta avea cunoștință de inspecția fiscală care era în desfășurare și în considerarea faptului că normele legale care au fost invocate în cuprinsul prezentei sunt opozabile *erga omnes*, fiind publicate în M.O. al României, nu reprezintă un motiv de nulitate a inspecției fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv comunicarea către petentă a Avizului nr. F-HD ...../12.09.2016, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că se extinde perioada verificată, iar în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală la cap. I pct. 3 „Număr și data transmitere aviz” sunt înscrise ambele avize emise în procedura de control.

Pentru motivele mai sus prezentate, rezultă că atât avizul de inspecție fiscală nr. F-HD ../02.07.2015, cât și Avizul de extindere a inspecției fiscale nr. F-HD ../12.09.2016, au fost emise cu respectarea dispozițiilor OG nr. 92/2003, republicată, fiind comunicate conform art. 2 din același act normativ.

**C.** În ceea ce privește susținerile contestatarei conform căreia *suspendarea inspecției fiscale pentru perioada 12.02.2016 – 12.09.2016 nu respectă dispozițiile art. 2 lit. k din OPANAF nr. 467/2013, iar durata inspecției fiscale a depășit dublul duratei de efectuare a inspecției fiscale* astfel cum este reglementat în Noul Cod de procedură fiscală, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Așa cum s-a demonstrat în cele ce preced inspecția fiscală a început în anul 2015, când în vigoare era OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, acest act normativ urmând a fi avut în vedere până la finalizarea inspecției fiscale conform art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat în cuprinsul prezentei, motiv pentru care, în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*, nu pot fi luate în considerare argumentele petentei întemeiate pe Noul Cod de procedură fiscală, în cauză inaplicabil, în condițiile în care data începerii inspecției fiscale a fost

25.08.2015, dată la care sunt în vigoare dispozițiile OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, ca de altfel până la finalizarea inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.104 alin.(1), (3) și (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“Durata efectuării inspecției fiscale***

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

*[...]*

*(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).*

*(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta”.*

Interpretând norma legală mai sus citată, în conformitate cu principiul general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* rezultă că durata inspecției stabilite de legiuitor, de 3 luni, nu este una a cărei nerespectare determină nulitatea inspecției fiscale, fiind o perioadă de recomandare înlăuntrul căreia să se efectueze inspecția fiscală, atât timp cât impunerea se face în termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Pe cale de consecință, deși conform prevederilor art. 104 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, pentru efectuarea inspecției fiscale este prevăzută o durată de 3 luni, aceasta nu reprezintă o perioadă imperativă a cărei depășire determină decăderea din dreptul de a efectua inspecția fiscală cu consecința nulității actelor administrative emise. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, inspecția fiscală a fost suspendată de la data de 24.09.2015 – 11.02.2016 (nr. comunicare suspendare .....-24/09/2015) și respectiv de la 12.02.2016 – 12.09.2016 (nr. comunicare suspendare .....-12/02/2016), durata acesteia prelungindu-se astfel în condițiile legii.

Învedereăm că pe rolul instanțelor de judecată au fost înregistrate acțiuni în contencios în care a fost analizată acțiunea reclamantilor referitoare la depășirea perioadei de inspecție fiscală. Spre exemplificare, invocăm jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. 4810 din 04.04.2013 conform căreia:

*“Într-adevăr, potrivit prevederilor art. 104 alin. (1) și (2) Cod procedură fiscală, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni, iar în cazul marilor contribuabili, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, fără să fie prevăzută vreo sancțiune.*

*Dar, nulitatea actului administrativ-fiscal este reglementată la art. 46 Cod procedură fiscală, potrivit căruia nulitatea absolută, care poate fi invocată și din oficiu, survine pentru lipsa unuia dintre elementele actului administrativ-fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele sau denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ-fiscal sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.*

*Deci, în situația invocată de recurenta-reclamantă nu există un caz de nulitate absolută, în care vătămarea este prezumată în favoarea contribuabilului care o invocă, ci este vorba de o nulitate relativă, caz în care, potrivit prevederilor art. 105 din Cod procedură civilă - 1865, este necesar ca cel care o invocă să probeze existența unei vătămări care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ-fiscal.”*

Urmare analizei Înaltei Curți de Casație și Justiție a stării de fapt constând în depășirea termenului de 3/6 luni de efectuare a inspecției fiscale prevăzut la art. 104 alin. (2) Cod procedură fiscală, raportat la articolele legale incidente instanța a înlăturat în mod judicios criticile de nulitate a actelor administrativ-fiscale referitoare la depășirea duratei legale a inspecției fiscale. Subliniem, de altfel că în prezenta cauză nici măcar nu se pune problema depășirii termenului prevăzut la art. 104 alin. (2) din VCPF, în condițiile în care durata efectivă a inspecției fiscale (exclusiv perioadele de suspendare) este de 70 de zile.

Pe cale consecință, în condițiile în care așa cum s-a arătat în cele ce preced aspectul invocat de contestatară nu constituie un element care să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. ...., în sensul prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit căruia:

*“ART. 46 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.”*

**D.** În ceea ce privește susținerea contestatarii conform căreia nu au fost respectate **dispozițiile privind dreptul la informare a contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale și nici dispozițiile privind respectarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii**, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În ceea ce privește nerespectarea dispozițiilor art.107 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, referitoare la dreptul la informare pe parcursul inspecției fiscale, precum și la obligația organelor de



inspecție fiscală de a-și motiva opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilului asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, la articolul de lege, mai sus precizat, se prevede:

„ART. 107

*Dreptul contribuabilului de a fi informat*

(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.*

(3) *Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

(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.”*

Față de prevederile legale mai sus citate, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ... , existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestatate le-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat. De asemenea, cu adresa înregistrată la petentă sub nr. .../12.10.2016, contribuabilul a fost înștiințat că în data de 14.10.2016 va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale.

Cu ocazia discuției finale din data de 14.10.2016, petenta a prezentat un punct de vedere referitor la concluziile inspecției fiscale (înregistrat la societate sub nr. ..../14.10.2016) în care arată că relațiile cu cei doi parteneri de afaceri sunt reale, operațiunile au avut loc, iar bunurile și serviciile achiziționate au avut drept scop dezvoltarea societății.

În consecință, dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

Pe cale de consecință, în cauză nu se constată nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 107 din O.G. nr. 92/2003.

**E.** Referitor la *susținerea petentei privind nemotivarea actelor de impunere pe baza constatărilor proprii* (preluarea concluziilor altor organe de control – DGAF, AJFP Arad), în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale, în vigoare în perioada derulării inspecției fiscale:

„ART. 6

*Exercitarea 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.*

(...)

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

ART. 49

*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;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de cercetări la fața locului;*

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

ART. 94

*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, informațiile existente în baza de date a ANAF, inclusiv cele referitoare la firmele cu care petenta a derulat tranzacții comerciale, precum și documente și explicațiile prezentate de reprezentanții acesteia, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă, ulterior reluării procedurii de soluționare a contestației, ținând seama de constatările organelor de cercetare și urmărire penală în cauză, urmând a fi analizate **elementele clare și concludente care atestă realitatea operațiunilor economice supuse verificării**, organele de inspecție fiscală apreciind relevanța stărilor de fapt fiscale, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

### **Asupra fondului cauzei**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv fotocopia sesizării penale nr. ... rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere nr. F-HD ... , contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu adresa nr. ... cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 8 alin. 1 și art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

***1. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a***

**contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr. F-HD ... , contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu adresa nr. ... cu privire la suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 8 alin. 1 și art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**

În fapt, potrivit Sesizării penale nr. HDG\_AIF ... , existentă în fotocopie la dosarul cauzei, AJFP Hunedoara s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei cu dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În scopul soluționării contestației formulate de către societatea X S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. ..../27.02.2017, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. HDG\_AIF ... .

De asemenea, având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că cele două firme cu care Societatea X SRL a derulat relații comerciale au înregistrate pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, dosare penale, astfel:

- Societatea ... SRL – dosarul nr. ... , conform adresei IPJ – SICE nr. ..../29.09.2015 și adresei Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 19.09.2016 din dosar nr. ... privind pe ... SRL
- Societatea ... SRL – dosarul nr. ... , **cauza fiind disjunsă în dosar ...** , conform adresei Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad din data de 22.09.2016 din dosar nr. ... privind pe ... SRL,

s-a solicitat acestei unități de parchet să comunice dacă până la data solicitării, Societatea X SRL sau administratorul acesteia domnul ... , CNP ... , a avut/are vreo calitate în dosarele penale mai sus citate, în vederea stabilirii existenței/inexistenței vreunei legături de cauzalitate între stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina Societății X SRL prin Decizia de impunere nr. F-HD ... , contestată (presupusele fapte infracționale fiind înscrise în Sesizarea penală nr. HDG\_AIF ... ) și firmele cu care petenta X SRL a derulat relații comerciale; în condițiile în care IPJ Arad a ridicat de la firma X SRL documente conținând operațiunile derulate de aceasta cu societățile ... SRL (PV din 20.08.2013) și ... SRL (Dovada de ridicare a înscrisurilor din 21.12.2015 în dosar nr. ... ).

Prin adresa din Dosar nr. ... , înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../17.03.2017, respectiv nr. .../21.03.2017, transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, existentă la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că:

„sesizarea dvs. nr. ... formulată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara a fost înregistrată la această unitate de parchet sub nr. ... , iar prin ordonanța procurorului din 21.12.2016 s-a dispus disjungerea cauzei pentru art. 8 și art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005 privind faptele comise prin intermediul SC X SRL și SC ... , cauză care a fost înregistrată sub nr. ... și care prin ordonanța din 03.01.2017 s-a reunit cu dosar nr. ... .

În ceea ce privește dosarul nr. ... având ca obiect relația comercială dintre SC X SRL și SC ... SRL, acesta a fost reunit cu dos. Nr. ... , urmând a se continua cercetările în dosarul din urmă.”.

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

***“(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.***

(...)

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

**ART. 279**

***Soluții asupra contestației***

(...)

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

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 Decizia de impunere nr. F-HD ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... , Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara, a stabilit în sarcina Societății X SRL diferențe de impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar în ceea ce privește operațiunile derulate de petentă cu firmele partenere, respectiv societățile ... SRL și ... SRL, astfel:

- impozit pe profit: ... lei cu accesorii aferente
- TVA stabilită suplimentar: ... lei cu accesorii aferente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de Inspecție fiscală F-HD ... , rezultă că, prin operațiunile înregistrate de X SRL cu firmele partenere, au fost generate o serie de înregistrări contabile care ar putea presupune o situație artificială cu scopul sustragerii de la plata unor obligații fiscale legal datorate atât de societate, cât și de partenerii săi de afaceri. Astfel, înregistrările în evidența contabilă a societății verificate ar putea avea drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale referitoare la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În consecință, organele de inspecție fiscală au formulat sesizarea penală nr. HDG\_AIF ... , în vederea în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 8 alin. 1 și art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ... , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... , contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite care face obiectul dosarului penal nr. ... , disjuns și reunit cu dosarele nr. ... (Societatea ... SRL) și respectiv ... (Societatea ... ) ale Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

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, preluate de art.28 alin.1 teza 1 din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei 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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor*

*constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație 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 deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, Sesizarea penală nr. HDG\_AIF ... însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ... , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... , contestată, considerând că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care ar putea determina diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, astfel că ar putea fi întrunite aspectele prevăzute la art. 8 alin. 1 și art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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 declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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 consta, 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 documente 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 contabile 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 Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările 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 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.

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.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar presupune ignorarea cercetărilor organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că “există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată [...], de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se precizează „contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită [...] recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de la bugetul de stat. **Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.**”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea de Justiție a Uniunii Europene precizând următoarele: „atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu



care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: „*pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.*”

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. –C.32/03, Kittel și Recolta Recycling – C – 439/04 și C – 440/04, Mahayben și David C -80/11 și C -142/11 și Bonik – C-285/11.)

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 totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, motiv pentru care *se va suspenda soluționarea contestației* pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-HD ... pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, 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 sau nu.*”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. nr. ... , disjuns și reunit cu dosarele nr. ... (Societatea ... SRL) și respectiv ... (Societatea ... ) ale Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

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 [...]*”.

Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, stabilite suplimentar, calculate în Decizia de impunere nr. F-HD ... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitele de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-HD ... , soluționarea contestației se va suspenda în conformitate cu art. 277 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 207/2015, și pentru debitele reprezentând ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei - și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, ... lei - penalități de întârziere aferente TVA , reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală.

***2. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând ... lei impozit pe profit cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, precum și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei suma totală de ... lei în condițiile în care argumentele prezentate de petentă nu sunt de natură a influența constatările din actul administrativ atacat.***

**În fapt**, în perioada verificată petenta a înregistrat în evidența contabilă, în conturile de cheltuieli, contravaloarea unor piese de schimb în sumă de ... lei, respectiv a unor servicii reprezentând întreținere și reparații în sumă de ... lei (pct. 2 din decizia de impunere, secțiunea impozit pe profit, respectiv TVA).

Urmare Notei explicative dată organelor de inspecție fiscală de dl. ... , în calitate de director general al societății X S.R.L., prin care a declarat că „Toate cheltuielile efectuate au fost făcute în scopul desfășurării activității în condiții optime și pentru dezvoltarea viitoare a acesteia (...) aproximativ 10% din aceste cheltuieli s-ar putea să fie făcute de angajați fără aprobarea conducerii.”, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta în mod eronat a considerat ca

fiind deductibile cheltuielile în sumă de ... lei (aproximativ 10% din ... lei + ... lei) cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei.

Prin contestația inițială, înregistrată la AIF Hunedoara sub nr. .../24.11.2016, petenta nu a contestat și aceste capete de cerere, dar, ulterior, în termenul de 45 de zile reglementat de art. 270 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală, prin „**Completare a contestației**”, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../16.12.2016, respectiv nr. HDG\_AIF .../16.12.2016, a precizat că înțelege să conteste actele administrative *in integrum*.

Din lecturarea Completării contestației rezultă că la pct. 72 din secțiunea „Alte observații”, petenta nu este de acord cu neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei pe motiv că achizițiile nu ar putea fi asociate unor operațiuni taxabile, ridicând totodată excepția nemotivării Raportului de inspecție fiscală / Deciziei de impunere pe motiv că „nu cunoaște motivele pentru care s-a decis astfel”.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**a) în materia impozitului pe profit:**

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*„(1) 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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

- **art.21 alin.1** din același act normativ se precizează:

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține 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, iar 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(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.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea*

*prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]”.*

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

**b) în materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.156 alin.1, alin.2 și alin.4 din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care stipulează că:

*“ ART. 156 - Evidența operațiunilor*

(1) *Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activităților lor economice.*

(2) *Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.*

(4) *Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”*

coroborate cu cele ale art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - 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 – (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.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

La dosarul cauzei, se regăsesc Anexele nr. 30 „Fișa contului 6024 Cheltuieli cu piesele de schimb” cu un rulaj de ... lei și nr. 31 „Fișa contului 611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” cu un rulaj de ... lei, anexe semnate

și ștampilate de reprezentantul petentei, în care sunt înscrise nr/data documentelor înregistrate de petentă, explicația aferentă fiecărui document înregistrat de petentă (conținând în general explicația „Val. intr.” și firma de la care s-a realizat achiziția, dar și explicații gen „bon de consum”).

Reiterăm faptul că în Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de dl. ... , în calitate de director general al societății X S.R.L., a declarat că „Toate cheltuielile efectuate au fost făcute în scopul desfășurării activității în condiții optime și pentru dezvoltarea viitoare a acesteia (...) **aproximativ 10% din aceste cheltuieli s-ar putea să fie făcute de angajați fără aprobarea conducerii.**”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta în mod eronat a considerat ca fiind deductibile cheltuielile în sumă de ... lei cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, în condițiile în care Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de dl. ... , în calitate de director general al societății X S.R.L. constituie un mijloc de probă așa cum acesta este definit la art. 49 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

*„Art. 49 Mijloace de probă*

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

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;”*, aplicabil inspecției fiscale începută în anul 2015.

Deși dl. ... a precizat că „Toate cheltuielile efectuate au fost făcute în scopul desfășurării activității în condiții optime și pentru dezvoltarea viitoare a acesteia” nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme faptul că achizițiile efectuate de X S.R.L. în sumă de ... lei - cheltuieli cu piesele de schimb, respectiv ... lei - Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, respectiv că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Excepția nemotivării Raportului de inspecție fiscală/Deciziei de impunere pe motiv că „nu cunoaște motivele pentru care s-a decis astfel”, ridicată de reprezentantul legal al petentei în procedura administrativă de soluționare a contestației, nu poate fi acceptată în situația în care însuși dl. ... a subliniat faptul că „**aproximativ 10% din aceste cheltuieli s-ar putea să fie făcute de angajați fără aprobarea conducerii.**”.

De altfel, petenta avea chiar posibilitatea desfășurării unui control intern, posibil de gestiune, din care să rezulte modul în care s-au efectuat aceste cheltuieli, în procedura de soluționare a contestației având posibilitatea, în termenul de 45 de zile, de a prezenta la dosarul contestației documente și argumente, dovezi sau mijloace de probă noi, față de cele prezentate la data controlului, în susținerea aspectelor contestate.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se reține că petenta arată în contestația formulată că achizițiile *“au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.”*

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, învederăm petentei că la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În ceea ce privește susținerea contestatarei, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile/bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în motivarea cauzei expuse în cadrul contestației; de altfel din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că petenta ar fi prezentat pentru cheltuielile în quantum de ... lei înregistrate în evidența contabilă documente justificative care să probeze că achizițiile de bunuri și servicii au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile și au fost necesare.



În concluzie, se reține că petenta nu probează cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

În ceea ce privește contestarea de către petentă a modului de calcul a accesoriilor, pe motiv că acest calcul s-a efectuat la data de 25.02.2011 pentru debitul total reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și respectiv la data de 25.04.2011 pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, această afirmație este infirmată de documentele existente la dosarul cauzei, în condițiile în care anexele la RIF conțin și situația debitelor scadente și a plăților (ex. Anexa 29, 28, 27 etc.) pentru care s-a efectuat calculul majorărilor și respectiv a penalităților de întârziere, organele de inspecție fiscală precizând perioada, data scadentă, debitul, procentul majorării/penalității de întârziere.

Datele de 25.04.2011 și 25.02.2011, înscrise în decizia de impunere la obligația suplimentară de plată, impozit pe profit/TVA, la coloana „Perioada pentru care s-au calculat obligații fiscale accesorii” (în cazul impozitului pe profit **25.04.2011** – 07.10.2016, iar în cazul TVA **25.02.2011** – 07.10.2016) reprezintă data de la care s-au calculat accesoriile, conform scadențelor și nu pentru întreaga obligație fiscală stabilită suplimentar. Învederăm că în considerarea adresei nr. ..../06.01.2017, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ..../12.01.2017, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că „pentru debitele stabilite în legătură cu înregistrarea cheltuielilor cu piesele de schimb și reparații, aceste calcule sunt cuprinse în anexele înaintate contribuabilului și conform dosarului de inspecție se bazează pe tabele cu sume suplimentare aferente fiecărei spețe în parte.”

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petenta X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara pentru debitele suplimentare de ... reprezentând impozit pe profit și ... lei – taxa pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-HD ... , se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, respectiv TVA reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală contestată reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, respectiv TVA în sumă de ... lei contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ...** , se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(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.*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”  
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidate

(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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD ... pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală.

***Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermiterea accesului la dosarul administrativ*** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În drept, având în vedere dispozițiile art. 10 și art. 65 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

raportat la normele incidente care reglementează obligațiile/drepturile organelor de inspecție fiscală, respectiv care guvernează inspecția fiscală, respectiv:

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

*Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*Art. 7 Rolul activ*

*(1) Organul fiscal înştiinţează contribuabilul asupra drepturilor şi obligaţiilor ce îi revin în desfăşurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.*

*Art. 105 Reguli privind inspecţia fiscală*

*(1) Inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

În susţinerea solicitării sale petenta invocă exclusiv dispoziţiile art. 41 din Carta Drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C 303/1 din 14 decembrie 2007, care stipulează:

*„ART. 41*

*Dreptul la bună administrare*

*(1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ce priveşte problemele sale, de un tratament imparţial, echitabil şi într-un termen rezonabil din partea instituţiilor, organelor, oficiilor şi agenţiilor 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 confidenţialitate şi de secretul profesional şi comercial;*

*(c) obligaţia administraţiei de a-şi motiva deciziile.”,*  
respectiv hotărârea CJUE în cauza Solvay c. Comisia, afacerea C-109/10.

Învederăm că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, documentele susceptibile de a nu fi fost prezentate petentei şi care ar fi putut influenţa cuantumul sumei stabilite suplimentar în sarcina sa sunt cele în legătură cu care organele de inspecţie fiscală au sesizat organele de urmărire penală conform sesizării penale nr. HDG\_AIF ... , aflată în fotocopie la dosarul cauzei, în virtutea căreia prin prezenta decizie se va suspenda soluţionarea contestaţiei pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei cu accesorii aferente şi TVA în sumă de ... lei cu accesorii aferente.

De altfel autoritatea fiscală este obligată ca la finalizarea procesului penal să facă aplicațiunea art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

*„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*, în cauza dedusă judecării organele fiscale constituindu-se parte civilă față de dl. ... , în calitate de administrator la Societatea X S.R.L., pentru prejudiciul total în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei cu accesorii aferente și TVA în sumă de ... lei cu accesorii aferente.

Din cuprinsul RIF nr. F-HD ... rezultă că în inspecția fiscală au fost administrate mijloace de probă prevăzute la art.49 din Codul de procedură fiscală, acestea referindu-se la solicitarea de informații din partea reprezentantului legal al societății verificate, folosirea de înscrisuri, efectuarea de controale inopinate.

Complementar, organele de inspecție fiscală au avut în vedere:

- informațiile publice disponibile pe portalul oficial al Ministerului Finanțelor Publice respectiv [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro);
- informațiile proprii organului fiscal, respectiv datele obținute în urma agregării informațiilor înscrise în cuprinsul declarațiilor informative (cod 394) depuse de către contribuabili, aplicația c-Lyncs;
- informațiile înscrise în Procesul verbal ... încheiat de AJFP Arad la societatea ... SRL;
- informațiile înscrise în Procesul verbal 116/17.03.2011 încheiat de AJFP Arad la societatea ... SRL.

Din lecturarea hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 25 octombrie 2011, în cauza C-109/10, privind recursul formulat de societatea Solvay SA împotriva Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene T-57/01 din 17 decembrie 2009, Solvay/Comisia, se reține că la data emiterii prezentei, organul competent în soluționarea contestației se află în imposibilitatea valorificării soluției adoptate prin hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 25 octombrie 2011 pentru următoarele motive:

- conform hotărârii CEJ al treilea motiv de recurs formulat de societatea Solvay SA este întemeiat pe încălcarea dreptului la apărare, care rezultă din „faptul că, după ce a refuzat recurentei accesul la dosar în timpul procedurii administrative, Comisia a pierdut o parte a acestuia din urmă”;
- dreptul de acces la dosar presupune ca „întreprinderii în cauză să i se acorde de către Comisie posibilitatea de a proceda la o examinare a tuturor înscrisurilor care figurează în dosarul de investigare și care sunt susceptibile să fie pertinente pentru apărarea sa. Acestea cuprind atât înscrisurile

incriminatoare, cât și pe cele dezincriminatoare, sub rezerva secretelor comerciale ale altor întreprinderi, a documentelor interne ale Comisiei și a altor informații confidențiale”;

- conform par. 57 „Atunci când accesul la dosar și în special accesul la înscrisurile dezincriminatoare este asigurat în etapa procedurii jurisdicționale, întreprinderea în cauză nu trebuie să demonstreze că, în cazul în care ar fi avut acces la înscrisurile necomunicate, decizia Comisiei ar fi avut un conținut diferit, ci doar că înscrisurile respective ar fi putut fi utilizate în mod util în apărare”;

- motivul determinant care a condus la formarea convingerii Curții că în cauză s-a produs o încălcare a accesului la dosar a fost următorul „Comisia a recunoscut că a pierdut anumite dosare și că se afla în im posibilitatea de a întocmi lista înscrisurilor cuprinse în dosare, deoarece, în opinia sa, nici indicii acestor clasoare nu puteau fi identificați.” în situația în care nu a fost vorba despre câteva documente lipsă al căror conținut ar fi putut fi reconstituit din alte surse, ci despre dosare componente întregi;

- astfel în concluzie, Curtea a stabilit că „Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în ceea ce privește încălcarea de către Comisie a dreptului la apărare, a încălcat principiile sarcinii probei și s-a întemeiat pe o ipoteză referitoare la conținutul documentelor lipsă pe care el însuși nu era în măsură să o verifice.”

Așa cum subliniază și CEJ în decizia mai sus precizată „încălcarea dreptului la apărare trebuie examinată în funcție de împrejurările specifice fiecărei spețe.”

Raportând aprecierile Curții expuse pe larg în cauza C-109/10, la care petenta face referire, se impun următoarele precizări:

- din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere rezultă că petenta, pe parcursul inspecției fiscale a beneficiat de dreptul la apărare, în sensul că i-au fost solicitate note explicative (din care au fost prezentate extrase în cuprinsul RIF) în legătură cu firmele partenere;
- pentru fiecare firmă din cele 2 cu care petenta a avut relații comerciale, organele de inspecție fiscală au arătat concluziile care au fost rezultat ca urmare a aprecierii la care organele de inspecție sunt îndreptățite conform Codului de procedură fiscală, fiind precizate inclusiv situațiile în care reprezentantului unei firme partenere i-a fost făcută sesizare penală; de altfel chiar administratorul petentei având cunoștință de aceasta;
- au fost precizate în cazul fiecărei firme situația declarațiilor depuse la autoritatea fiscală de către firmele partenere, petentei nu i-au fost puse la dispoziție declarațiile acestora și nici informațiile din bazele de date ale autorității fiscale, dar petentei i-au fost aduse la cunoștință fiecare

neregulă constatată, tocmai pentru a i se oferi posibilitatea exercitării dreptului la apărare;

- parte din informațiile utilizate sunt informații publice putând fi accesate pe site-ul mfinante.ro;
- în cuprinsul RIF au fost prezentate inclusiv extrase din explicațiile unor asociații ai firmelor partenere date în fața organelor fiscale;
- la finalul inspecției fiscale, petentei i-a fost pus la dispoziție proiectul Raportului de inspecție fiscală, aceasta depunând inclusiv obiecțiuni, la care organele de inspecție fiscală și-au prezentat punctul de vedere.

Ca o sinteză a celor arătate mai sus, învederăm că, așa cum a arătat și petenta, dreptul la apărare este un drept care trebuie respectat de toate instituțiile statului, dar raportându-ne la cauza Solvay supusă analizei, rezultă că nu există o similitudine completă între aceasta și cauza dedusă judecării, în condițiile în care în cauza Solvay au fost pierdute de către Comisie dosare întregi, fiind îngădit inclusiv accesul la înscrisurile dezincrimatoare, în cauza X S.R.L., operațiunile comerciale derulate de petentă cu partenerii săi și care au generat posibile implicații fiscale fac obiectul unor dosare penale așa cum rezultă din adresa din Dosar nr. ... transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, unde a fost înregistrată sub nr. ..../17.03.2017, respectiv nr. ..../21.03.2017, în care Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că:

„sesizarea dvs. nr. ... formulată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara a fost înregistrată la această unitate de parchet sub nr. ... , iar prin ordonanța procurorului din 21.12.2016 s-a dispus disjungerea cauzei pentru art. 8 și art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005 privind faptele comise prin intermediul SC X SRL și SC ... , cauză care a fost înregistrată sub nr. ... și care prin ordonanța din 03.01.2017 s-a reunit cu dosar nr. ... .

În ceea ce privește dosarul nr. ... având ca obiect relația comercială dintre SC X SRL și SC ... SRL, acesta a fost reunit cu dos. Nr. ... , urmând a se continua cercetările în dosarul din urmă.”, etapa de urmărire penală desfășurându-se într-un cadru legal prestabilit care respectă principiile fundamentale (inclusiv prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare) așa cum sunt ele reglementate prin legea penală, Constituția României, Convenția europeană, jurisprudența Curții Europene sau Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

În cadrul procesului penal, situația de fapt va fi stabilită pe baza probelor legal și loial administrate, părțile și subiecții procesuali principali având posibilitatea de a propune probe și a cere administrarea lor în tot cursul procesului penal; suspectul sau inculpatul, în vederea garantării unei apărări concrete și efective, beneficiind în cadrul procesului penal de anumite drepturi

specifice reglementate de lege, dintre care amintim dreptul de a consulta dosarul, în condițiile art. 94 din Noul Cod de procedură penală.

Problema care se ridică în această etapă procesuală – soluționarea contestației pe cale administrativă - este dacă posibilitatea ca un document sau informație care să nu fi fost prezentate petentei de către organele de inspecție fiscală, singurele care ar putea deține „dosarul administrativ al inspecției fiscale” la care se face referire în contestație, ar avea vreo influență în soluționarea pe fond a contestației, în situația în care soluția de suspendare a soluționării contestației nu implică analiza pe fond a cauzei, aceasta urmând a fi reluată în condițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În considerarea celor prezentate la acest capăt de cerere, rezultă că în etapa de soluționare a contestației pe cale administrativă, este prematură pronunțarea organului competent în soluționarea contestației asupra accesului petentei la dosarul administrativ, în considerarea celor mai sus prezentate, prioritate având organele de urmărire penală, respectiv instanțele penale, dacă este cazul, autoritatea fiscală fiind obligată ca la finalizarea procesului penal să facă aplicațiunea art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

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

Referitor la adresa nr. HDG\_AIF .../02.03.2017 a AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../07.03.2017, prin care a fost transmisă „Cererea de acces la dosarul administrativ” formulată de petentă, prin reprezentantul său legal, având ca destinatar Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, iar spre știință a fost transmisă DGRFP Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații și AJFP Arad, învedereăm că structura de soluționare a contestațiilor constituită la nivelul DGRFP Timișoara nu are competența de a comunica „dosarul administrativ” solicitat de petentă, în considerarea următoarelor:

- din analiza dispozițiilor art. 268 „*Posibilitatea de contestare*”, respectiv art. 272 „*Organul competent*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ca de altfel din întregul Titlu VIII „*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*” din același act normativ nu rezultă faptul că în procedura de soluționare a contestațiilor, organul competent ar avea dreptul sau obligația de comunicare a unor documente care au fost emise de către o altă structură din cadrul ANAF;



- considerația organelor de inspecție fiscală din adresa nr. HDG\_AIF .../02.03.2017, transmisă firmei X SRL, respectiv „acesta (n.n. organul de soluționare a contestației) având posibilitatea acordării accesului reprezentanților petentei la acesta (n.n. probabil dosarul inspecției fiscale), în condițiile art. 11 Cod procedură fiscală.” nu are la bază nicio normă legală, iar de altfel organul competent în soluționarea contestației nu este în măsură să garanteze faptul că dosarul transmis este „întregul dosar administrativ”, în condițiile în care așa cum rezultă din RIF în timpul inspecției fiscale a fost consultată și baza de date ANAF;
- supunem atenției Cauza T-529/09 Sophie in 't Veld împotriva Consiliului Uniunii Europene, în care se precizează că:

*„În domeniul dreptului de acces la documente, revine instituției care a refuzat accesul la un document obligația de a oferi o motivare care să permită să se înțeleagă și să se verifice, pe de o parte, dacă documentul solicitat se încadrează în mod efectiv în domeniul vizat de excepția invocată și, pe de altă parte, dacă nevoia de protecție care rezultă din excepția menționată este reală.*

*În plus, caracterul general al unei motivări, în sensul în care Consiliul nu identifică conținutul sensibil care poate fi revelat prin divulgare, este justificat prin interesul de a nu dezvălui informații a căror protecție este vizată prin excepția referitoare la protecția interesului public în materie de relații internaționale.”*

- astfel autoritatea emitentă este în măsură a analiza în domeniul dreptului de acces la documente, dacă informațiile solicitate sunt în măsură a fi comunicate raportat la art. 11 din Codul de procedură fiscală, pe care și inspecția fiscală îl invocă în adresa nr. HDG\_AIF 948/02.03.2017;
- chiar dacă structura de soluționare a contestației ar avea certitudinea că la dosar se regăsesc absolut toate informațiile care au format convingerea organului de inspecție fiscală în sensul în care sunt emise RIF și Decizia de impunere atacată, organul competent în soluționarea contestației este asimilat autorității care primește informații fiscale și în conformitate cu alin. (4) al art. 11 din același act normativ este obligat să păstreze secretul asupra informațiilor primite.

**Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva „Procesului verbal încheiat la data de ... ”, se rețin următoarele:**

Prin contestația înregistrată inițial la AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală sub nr. ..../24.11.2016, petenta, prin reprezentantul legal de la acea dată (av. ... cf. împuternicirii avocațiale nr. ..../21.11.2016, existentă în original) a formulat contestație „împotriva procesului verbal încheiat la data de ... ”,

identificat ca fiind Procesul verbal nr. ..../26.10.2016, care a fost transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad împreună cu Sesizarea penală nr. ... .

Ulterior, prin „Completare a contestației”, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../16.12.2016, respectiv nr. HDG\_AIF .../16.12.2016, petenta solicită organului competent în soluționarea contestației anularea Deciziei de impunere nr. F-HD ... pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... , fără a mai formula vreo solicitare în ceea ce privește Procesul verbal încheiat la data de ... , înregistrat sub nr. .../26.10.2016.

În drept, potrivit art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil procedurii de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale ca și ramură a administrării creanțelor fiscale (conform art. 1 pct. 2 din NCPF):

„ART. 272

*Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”*

Potrivit pct. 5.1 din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 272 din NCPF:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”

Față de aceste prevederi legale, dispoziții de la care nu se poate deroga în mod unilateral, se reține că, prin Codul de procedură fiscală, este prevăzută în mod expres o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare, unul dintre ele fiind decizia de impunere, care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabilului.

În cauză, se reține că Procesul-verbal nr. ..../26.10.2016 are caracter de act premergător, fiind documentul care a însoțit Sesizarea penală nr. ... , iar constatările cuprinse în acest act au fost evidențiate de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ... care ca stat la baza emiterii Deciziei

de impunere F-HD ... pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

Învederăm că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara a emis Decizia nr. ..../29.12.2016 privind modul de soluționare a contestației formulate de Societatea X S.R.L. împotriva Procesului-verbal nr. ... /26.10.2016 încheiat de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, prin care s-a dispus:

„Suspendarea soluționării contestației formulată de SC X , prin Avocat ... , împotriva Procesului-verbal nr. ... /26.10.2016 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, (...)”.

De altfel, conform Minutei ședinței din 27.01.2017, a rezultat că reprezentantul petentei, dl. avocat ... a confirmat faptul că „AJFP Hunedoara a emis deja o decizie privind soluționarea contestației formulată împotriva Procesului verbal nr. ... /26.10.2016, respectiv Decizia nr. ...., conform căreia s-a suspendat soluționarea acesteia până la soluționarea definitivă a laturii penale.”

Pentru considerentele mai sus arătate și în considerarea art. 6, art. 7, art. 10, art.33, art. 46, art. 49, art. 65, art. 85, art. 96, art. 98, art. 104, art. 105, art. 107, art. 109 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, art. 13 din HG nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, art. 2, art. 7 din Ordinul nr. 3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală, art. 277, art. 279, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 19, art. 21, art.145, art. 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct. 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

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

- *suspendarea soluționării contestației* formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală, pentru suma totală de ... *lei* reprezentând:

- impozit pe profit - ... lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente – ... lei
- penalități de întârziere aferente – ... lei

- TVA – ... lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente – ... lei
- penalități de întârziere aferente – ... lei,

până la soluționarea definitivă a laturii penale;

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara 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.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală, pentru suma totală de ... *lei* reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente – ... lei
- penalități de întârziere aferente – ... lei
- TVA – ... lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente – ... lei
- penalități de întârziere aferente – ... lei.

- *constatarea necompetenței materiale* a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind soluționarea contestației formulată împotriva **Procesului-verbal nr. ... /26.10.2016** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, în cauză fiind emisă deja Decizia nr. ..../29.12.2016 încheiat de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

- prezenta decizie se comunică la:

- ... – Societate Civilă de Avocați
- AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală,

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

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

DIRECTOR GENERAL,