



## DECIZIA NR.10692/30.08.2018

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L, jud. Botoșani, societate în insolvență**  
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub  
nr.A.F.J.... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.  
ISR\_REG/...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REG/..., cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L**, societate în insolvență, cu sediul în loc Botoșani, str. ...jud. Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr....., cod unic de înregistrare fiscală ..... prin administrator judiciar ..... și administrator special .....

Contestația este formulată împotriva Deciziei de reverificare nr. ....și Deciziei de reverificare nr. ....

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură, în data de **29.03.2018**, și data depunerii contestației, respectiv **18.04.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.A.F.J.....

Contestația este semnată de .... în calitate de administrator judiciar al **S.C. X S.R.L**, administratorul special .... și de consilierul juridic ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C X S.R.L, jud. Botoșani, societate în insolvență**, prin administratorul judiciar .... și administratorul special ...formulează contestație

împotriva Deciziei de reverificare nr. ....din 02.05.2017 și Deciziei de reverificare nr. ....din 02.05.2017, pe următoarele motive:

1. Se precizează că prin adresa nr. ..../29.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, au transmis Decizia de reverificare nr.....din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. .... din 02.05.2017, comunicând faptul că aceste decizii *"conțin în fapt aceleași elemente ca și deciziile de reverificare nr.....din 16.03.2017 și ... din 24.03.2017 .... decizii emise doar pentru a putea introduce în aplicația informativă Phoenix .... obligațiile reverificate."*

Se precizează că în Raportul de inspecție fiscală nr..../2017 este menționat faptul că *"reverificarea s-a efectuat în baza dr 67 și dr 69"*.

Se precizează că în data de 24.03.2017 a fost comunicată, sub semnătură Decizia de reverificare nr.... dar nu și Decizia de reverificare nr. ....

Se precizează că reverificarea a început la data de 03.05.2017 iar Decizia de reverificare nr....și Decizia de reverificare nr. ... sunt emise în data de 02.05.2017, *"cu nerespectarea termenului prevăzut de art. 122 din Codul de procedură fiscală."*

Se precizează că motivul reverificării din Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 este *"aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele acesteia constând în: Aparitia unor date noi care influențează rezultatele inspecției fiscale "* date noi ce nu sunt specificate.

Motivul reverificării din Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 este *"aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele acesteia constând în: verificări efectuate de ONJN.. transmise către AIP .. cu adresa ..."*.

Se mai precizează că anterior Deciziei de reverificare nr. ... din 02.05.2017 a fost emisă Decizia de reverificare nr. .../24.03.2017, motivul reverificării fiind: *"Având în vedere că la data ultimei reverificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare.... constând în:...(diferențe detaliate taxe jocuri de noroc- nnn)...diferențe în valoare de S lei au rezultat ca urmare a constatărilor stabilite de către ONJN București prin Procesele verbale care au fost transmise cu adresa nr..../ 20.03.2017"*. Se precizează că la data emiterii Deciziei de reverificare nr.... informațiile noi *"fuseseră valorificate deja de organul fiscal prin dr 12 și că prin dr 69, se decide o reverificare a celor dispuse prin dr 12."*

Se mai precizează că atât Decizia de reverificare nr. ...7 din 02.05.2017 cât și Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 sunt semnate numai de conducătorul activității de inspecție fiscală și nu conțin ștampila organului fiscal emitent.

Se mai precizează că în Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017, actul administrativ reverificat ar fi Decizia de impunere nr. ./13.03.2017 pentru perioada 01.01.2015, iar în Decizia de reverificare nr.... actul administrative reverificat ar fi Raportul de inspecție fiscal nr.... din 13.03.2017 pentru perioada 01.12.2015-31.12.2015.

**S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență, prin administratorul judiciar ... și administratorul special ..., precizează că cele două decizii, respectiv Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr....din 24.03.2017 "*au elemente diferențiatore*" deci "*nu sunt același act, astfel cum se afirmă în adresa din martie 2018...*".

Invocând prevederile art. 4, art.12, art.49, art.128 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență, prin administratorul judiciar....și administratorul special..., precizează că deciziile contestate au fost emise nelegal.

Totodată **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență, prin administratorul judiciar ....și administratorul special ... solicită "*constatarea nulității, lipirii de orice efect juridic față de noi și nelegalității celor două decizii*", pe următoarele motive:

-Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 au fost comunicate în anul 2018, după începerea inspecției fiscale finalizată "*prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.../2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere 96/2017*", încălcându-se prevederile art.128 coroborate cu art.122 din Codul de procedură fiscală;

-Decizia de reverificare nr... din 02.05.2017 este nelegală prin raportare la prevederile art.128 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, motivat de faptul că "*are aceeași motivare în fapt ca și dr 612/martie 2017... acele motive nu erau de categoria celor «necunoscute» organului fiscal.*"

-Deciziile nu sunt semnate de echipa de inspecție fiscală și nu sunt avizate de șeful de serviciu coordonator conform prevederilor legale.

-Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 nu sunt motivate în fapt conform art.46 din Codul de procedură fiscală.

- Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 "*sunt emise cu manifestarea expresă a excesului de putere astfel cum este definit de art.2 lit.(n) din Legea contenciosului administrativ.*"

**In concluzie, S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență, prin administratorul judiciar ... și administratorul special .. solicită costatarea nulității Deciziei de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Deciziei de reverificare nr. ...din 02.05.2017 și în subsidiar constatarea nelegalității acestora.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Activitatea de Inspecție Fiscală, au emis**

- Decizia de reverificare nr. ...din 16.03.2017, formular DR, ce a fost înlocuită cu Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 prin care s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011;

- Decizia de reverificare nr.... din 24.03.2017, formular DR, ce a fost înlocuită cu Decizia de reverificare nr. .. din 02.05.2017 prin care s-a dispus reverificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 și a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, regularizată periodic, în funcție de realizări, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015

Prin Decizia de reverificare nr. ... din 16.03.2017, formular DR, comunicată, pe bază de semnătură, în data de 16.03.2017, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a fost înștiințată că s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011, motivul reverificării fiind *"diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal care au fost asimilate dividendelor pentru care organul de inspecție a stabilit impozit pe dividend și care generează și o diferență de TVA deductibilă în sumă de S lei."*

Prin Decizia de reverificare nr. ... din 24.03.2017, formular DR, comunicată, pe bază de semnătură, în data de 24.03.2017, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a fost înștiințată că s-a dispus reverificarea impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, și a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, motivul reverificării fiind *"de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în:*

*-diferențe de taxă anuală aferentă licenței de organizare a jocurilor de noroc tip slot-machine în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale de autorizare în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale speciale de viciu pentru jocurile de noroc caracteristice slot-machine în valoare de S lei,*

*Diferența în valoare totală de S lei a rezultat ca urmare a constatărilor stabilite de către Direcția Generală de Supraveghere și Control din cadrul ONJN București prin Procesele verbale care au fost transmise cu adresa nr..../20.03.2017 și înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr. .../22.03.2017....."*

În data de 02.05.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, au emis Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. ...9 din 02.05.2017, decizii ce au fost comunicate **S.C. X S.R.L, jud Botoșani**, pe

bază de semnătură în data de 29.03.2018, conform adresei nr. .../29.03.2018, anexată în copie la dosarul contestației.

Totodată, prin adresa nr..../29.03.2018, petenta a fost informată că *"aceste decizii conțin în fapt aceleași elemente ca și deciziile de reverificare nr... din 16.03.2017 și ... din 24.03.2017, comunicate dumneavoastră sub semnătură (...), și au fost emise doar pentru a putea introduce în aplicația informatică Phoenix (aplicație care generează actele emise ca urmare a inspecției fiscale) obligațiile reverificate."*

**III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele**

***Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de S.C. X S.R.L, jud. Botoșani, societate în insolvență vizând nulitatea și nelegalitatea Deciziei de reverificare nr... din 02.05.2017 și Deciziei de reverificare nr...din 02.05.2017, pot atrage anularea actelor administrative emise de organele de inspecție fiscală***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au emis :

- Decizia de reverificare nr. ... din 16.03.2017, formular DR, comunicată pe bază de semnătură, în data de 16.03.2017, decizie prin care **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a fost înștiințată că s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011, motivul reverificării fiind *"diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal care au fost asimilate dividendelor pentru care organul de inspecție a stabilit impozit pe dividend și care generează și o diferență de TVA deductibilă în sumă de S lei."*

-Decizia de reverificare nr. ..din 24.03.2017, formular DR, comunicată, pe bază de semnătură, în data de 24.03.2017, decizie prin care **S.C. X S.R.L, jud Botoșani**, a fost înștiințată că s-a dispus reverificarea impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, și a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, motivul reverificării fiind *"de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în:*

*-diferențe de taxă anuală aferentă licenței de organizare a jocurilor de noroc tip slot-machine în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale de autorizare în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale speciale de viciu pentru jocurile de noroc caracteristice slot-machine în valoare de S lei,*



*Diferența în valoare totală de 5 lei a rezultat ca urmare a constatărilor stabilite de către Direcția Generală de Supraveghere și Control din cadrul ONJN București prin Procesele verbale care au fost transmise cu adresa nr.../20.03.2017 și înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr. .../22.03.2017....."*

În data de 02.05.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, au emis Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr... din 02.05.2017, decizii ce au fost comunicate **S.C. X S.R.L, jud Botoșani**, societate în insolvență, pe bază de semnătură în data de 29.03.2018, conform adresei nr. .../29.03.2018, anexată în copie la dosarul cauzei.

Totodată, prin adresa nr.../29.03.2018, petenta a fost informată că *"aceste decizii conțin în fapt aceleași elemente ca și deciziile de reverificare nr. .. din 16.03.2017 și.. din 24.03.2017, comunicate dumneavoastră sub semnătură (...), și au fost emise doar pentru a putea introduce în aplicația informatică Phoenix (aplicație care generează actele emise ca urmare a inspecției fiscale) obligațiile reverificate."*

**S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență precizează că în data de 24.03.2017 a fost comunicată, sub semnătură Decizia de reverificare nr..., dar nu și Decizia de reverificare nr. ... Se precizează că reverificarea a început la data de 03.05.2017 iar Decizia de reverificare nr. ... și Decizia de reverificare nr. ... sunt emise în data de 02.05.2017, "cu nerespectarea termenului prevăzut de art. 122 din Codul de procedură fiscală."

Se precizează că motivul reverificării din Decizia de reverificare nr...din 02.05.2017 constă în *"aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele acesteia constând în: Apariția unor date noi care influențează rezultatele inspecției fiscale "* date noi ce nu sunt specificate.

Motivul reverificării din Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 constă în *"aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale care influențează rezultatele acesteia constând în: verificări efectuate de .. București transmise către...Botoșani cu adresa.../20.03.2017"*.

Se precizează că la data emiterii Deciziei de reverificare ... informațiile noi *"fusesse valorificate deja de organul fiscal prin dr 12 și că prin dr 69, se decide o reverificare a celor dispuse prin dr 12."*

**S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență, prin administratorul judiciar .. și administratorul special ..., precizează că cele două decizii, respectiv Decizia de reverificare nr... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. ..."au elemente diferențiatore" deci *"nu sunt același act, astfel cum se afirmă în adresa din martie 2018..."*.

Totodată **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență, prin administratorul judiciar .. și administratorul speciala... solicită *"constatarea*

*nulității, lipsirii de orice efect juridic față de noi și nelegalității celor două decizii", pe următoarele motive:*

*-Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. .. din 02.05.2017 au fost comunicate în anul 2018, după începerea inspecției fiscale finalizată "prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..../2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere ../2017", încălcându-se prevederile art.128 coroborate cu art.122 din Codul de procedură fiscală;*

*-Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 este nelegală prin raportare la prevederile art.128 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, motivat de faptul că "are aceeași motivare în fapt ca și dr 612/martie 2017... acele motive nu erau de categoria celor «necunoscute» organului fiscal."*

*-Deciziile nu sunt semnate de echipa de inspecție fiscală și nu sunt avizate de șeful de serviciu coordonator conform prevederilor legale.*

*-Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 nu sunt motivate în fapt conform art.46 din Codul de procedură fiscală.*

*- Decizia de reverificare nr. ...din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr....din 02.05.2017, "sunt emise cu manifestarea expresă a excesului de putere astfel cum este definit de art.2 lit.(n) din Legea contenciosului administrativ."*

**În drept**, potrivit prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare la data emiterii Deciziilor de reverificare nr. ...din 02.05.2017 și nr.... din 02.05.2017: *„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”*

Totodată, potrivit prevederilor art.128 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din același act normativ:

*„(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.*

*(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.*

(3) *La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod.*"

De asemenea, conform Anexei 1 „Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Decizie de reverificare" din Ordinul nr.825/22.02.2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de reverificare", se precizează că:

"1. Formularul «Decizie de reverificare» este actul administrativ care are ca obiect dispunerea reverificării unei anumite perioade, în baza art.128 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de către conducătorul structurii de inspecție fiscală, **ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.**

2. Formularul se completează în situația în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.128 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în baza unor informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate/controale încrucișate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare."

Astfel, Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale, existent și în legislația fiscală anterioară, și anume, **principiul unicității inspecției fiscale**, din perspectiva dreptului contribuabililor la **securitate fiscală** și potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă pentru fiecare perioada supusă verificării.

Din acest motiv, legiuitorul a prevăzut expres **posibilitatea reverificării** unei perioade deja controlate numai pe cale de **excepție**, posibilitate a cărei exercitare aparține exclusiv conducătorului inspecției fiscale și care nu poate fi valorificată decât în situația justificării îndeplinirii condițiilor legale de reluare a inspecției fiscale, prevăzute la art. 128 din Codul de procedura fiscală.

Totodată, se reține că reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regulă, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la data încheierii inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării verificării, de natură să modifice rezultatele controalelor fiscale anterioare, excepție fiind de strictă interpretare și aplicare.

Din documentele anexate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că:



-prin Decizia de reverificare nr. .. din 16.03.2017, formular DR, comunicată pe bază de semnătură, în data de 16.03.2017, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a fost înștiințată că s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011, denumire act administrativ fiscal "*Raport de inspecție fiscal nr...din 22.03.2012*", motivul reverificării fiind "*diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal care au fost asimilate dividendelor pentru care organul de inspecție a stabilit impozit pe dividend și care generează și o diferență de TVA deductibilă în sumă de S lei*", "*inspecția fiscală privind obligațiile fiscal menționate va începe la data de 03.05.2017*";

- prin Decizia de reverificare nr... din 24.03.2017, formular DR, comunicată, pe bază de semnătură, în data de 24.03.2017, **S.C. X S.R.L, jud Botoșani**, a fost înștiințată că s-a dispus reverificarea impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, și a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, denumire act administrativ fiscal "*Raport de inspecție fiscală nr.... din 13.03.2017*" motivul reverificării fiind "*de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în:*

*-diferențe de taxă anuală aferentă licenței de organizare a jocurilor de noroc tip slot-machine în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale de autorizare în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale speciale de viciu pentru jocurile de noroc caracteristice slot-machine în valoare de S lei,*

*Diferența în valoare totală de S lei a rezultat ca urmare a constatărilor stabilite de către Direcția Generală de Supraveghere și Control din cadrul ONJN București prin Procesele verbale care au fost transmise cu adresa nr.../20.03.2017 și înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr. .../22.03.2017....."*

-cu adresa nr. .../29.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, au transmis **S.C. X S.R.L, jud Botoșani**, în copie, Decizia de reverificare nr. .. din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017, adresă prin care petenta a fost informată că "*aceste decizii conțin în fapt aceleași elemente ca și deciziile de reverificare nr. ... din 16.03.2017 și ... din 24.03.2017, comunicate dumneavoastră sub semnătură (...), și au fost emise doar pentru a putea introduce în aplicația informatică Phoenix (aplicație care generează actele emise ca urmare a inspecției fiscale) obligațiile reverificate.*"

-prin Decizia de reverificare nr .. din 02.05.2017, semnată de conducătorul instituției, se dispune reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-31.11.2011, denumire act administrativ fiscal "DI .../22.03.2012", motivul reverificării "*aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia în: Apariția unor elemente noi care*

*influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare", inspecția fiscală privind obligațiile fiscale menționate va începe la data de 03.05.2017.*

-prin Decizia de reverificare nr...din 02.05.2017, semnată de conducătorul instituției, se dispune reverificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014 și a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, regularizată periodic, în funcție de realizări, pentru perioada 01.12.2011-31.12.2015, denumire act administrativ fiscal "DI.../13.03.2017, DNMB ...03.2017", motivul reverificării *"aparitia unor date suplimentare necunoscute la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia, constând în: verificări efectuate de ONJN București transmise către AIF Botoșani cu adresa ...30.03.2017"*, inspecția fiscală privind obligațiile fiscale menționate va începe la data de 03.05.2017.

-În Referatul nr.../10.05.2018 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează:

- Decizia de reverificare nr.. din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr ...din 02.05.2017, au fost *"emise pe suport de hârtie din aplicația informatică Pheonix, decizii ce cuprind aceleași elemente pe fond în corespondență cu cele două decizii de reverificare emise conform Ordinului 825/2016 Președintelui ANAF și anume ../16.03.2017 și respectiv ...24.03.2017."*

-*"...reverificarea A AVUT loc în baza deciziilor de reverificare:dr.../16.03.2017 în corespondență cu dr.../02.05.2017 și dr../24.03.2017 în corespondență cu dr ...02.05.2017 "*

-*"...reverificarea a avut loc fără obligativitatea emiterii și comunicării avizului de inspecție fiscală – deciziile fiind comunicate în datele de 16.03.2017 și respectiv 24.03.2017 înaintea datei de începere a inspecției fiscale –înregistrarea în Registrul Unic de Control-nr.../03.05.2017 "*

-*"... cele patru decizii conțin aceleași elemente de fond ....."*

Referitor la invocarea în susținerea contestației a faptului că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.128 coroborat cu art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că *"la începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la art. 122 alin. (2) - (6). În acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspecție fiscală", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației* întrucât reverificarea a avut loc în baza deciziilor de reverificare nr. ..16.03.2017, comunicată petentei pe bază de semnătură, în data de 16.03.2017, în corespondență cu Decizia de reverificare nr..../02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. .../24.03.2017 comunicată petentei pe bază de semnătură, în data de 24.03.2017, în corespondență cu Decizia de reverificare nr. .../02.05.2017, iar reverificarea a avut loc fără obligativitatea emiterii și comunicării avizului de inspecție fiscală, inspecția

fiscală fiind începută cu data de 03.05.2017 fiind înregistrată la poz. 146 din Registrul Unic de Control.

De asemenea, cu privire la aprecierea contestatoarei că *“deciziile nu sunt întocmite (nefiind semnate ) de echipa de inspecție fiscală și nu sunt avizate de șeful de serviciu coordonator; conform Ordinului 825/2016”*, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației**, motivat de faptul că la dosarul contestației există copii ale Deciziei de reverificare nr... din 02.05.2017 și Deciziei de reverificare nr... din 02.05.2017, ce conțin toate elementele stabilite prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de administrare fiscală nr.../2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de reverificare", respective sunt semnate de conducătorul activității de inspecție fiscal și poartă ștampila unității emitente.

Cu privire la invocarea în susținerea contestației a faptului că *„dr.69 și dr 67 nu sunt motivate în fapt ”*, **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației** pe următoarele motive:

- reverificarea a avut loc în baza deciziilor de reverificare: ../16.03.2017, comunicată pe bază de semnătură, în data de 16.03.2017, în corespondență cu Decizia de reverificare nr. ../02.05.2017 și decizia nr.../24.03.2017 comunicată pe bază de semnătură, în data de 24.03.2017 în corespondență cu Decizia de reverificare ../02.05.2017

- În Decizia de reverificare nr... din 16.03.2017, formular DR, comunicată, pe bază de semnătură, în data de 16.03.2017, motivul reverificării constă în *"diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal care au fost asimilate dividendelor pentru care organul de inspecție a stabilit impozit pe dividend și care generează și o diferență de TVA deductibilă în sumă de S lei"*, specificându-se că *"inspecția fiscală privind obligațiile fiscal menționate va începe la data de 03.05.2017"* ;

- În Decizia de reverificare nr... din 24.03.2017, formular DR, comunicată, pe bază de semnătură, în data de 24.03.2017, motivul reverificării constă în *"de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în:*

*-diferențe de taxă anuală aferentă licenței de organizare a jocurilor de noroc tip slot-machine în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale de autorizare în valoare de S lei;*

*-diferențe de taxe anuale speciale de viciu pentru jocurile de noroc caracteristice slot-machine în valoare de S lei,*

*Diferența în valoare totală de S lei a rezultat ca urmare a constatărilor stabilite de către Direcția Generală de Supraveghere și Control din cadrul ONJN București prin Procesele verbale care au fost transmise cu adresa nr.../20.03.2017 și înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr.../22.03.2017....."* specificându-se

că *"inspecția fiscală privind obligațiile fiscal menționate va începe la data de 03.05.2017"*.

-Cu adresa nr. ../29.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, au transmis **S.C. X S.R.L, jud Botoșani**, în copie, Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Decizia de reverificare nr. ... din 02.05.2017, adresă prin care petenta a fost informată că *"aceste decizii conțin în fapt aceleași elemente ca și deciziile de reverificare nr....din 16.03.2017 și... din 24.03.2017, comunicate dumneavoastră sub semnătură (...), și au fost emise doar pentru a putea introduce în aplicația informatică Phoenix (aplicație care generează actele emise ca urmare a inspecției fiscale) obligațiile reverificate."*

-În Decizia de reverificare nr. ...din 02.05.2017, motivul reverificării a fost preluat la modul general, întrucât motivul a fost prezentat în mod analitic în Decizia de reverificare nr... din 16.03.2017, astfel motivul înscris fiind *"aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia în: Apariția unor elemente noi care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare"*, menționându-se că inspecția fiscală va începe la data de 03.05.2017.

-În Decizia de reverificare n...din 02.05.2017, motivul reverificării a fost preluat la modul general, întrucât motivul a fost prezentat în mod analitic în Decizia de reverificare nr... din 24.03.2017, astfel motivul înscris fiind *"aparitia unor date suplimentare necunoscute la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia, constând în: verificări efectuate de ONJN București transmise către AIF Botoșani cu adresa ../30.03.2017"*, menționându-se că inspecția fiscală va începe la data de 03.05.2017.

-Chiar dacă deciziile de reverificare nu conțin o detaliere a informațiilor deținute, motivele reverificării sunt prezentate, respectiv apariția unor elemente suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării inspecției fiscale inițiale, care influențează rezultatele acesteia, și anume *"diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal care au fost asimilate dividendelor pentru care organul de inspecție a stabilit impozit pe dividend și care generează și o diferență de TVA deductibilă în sumă de S lei"* respectiv *"verificări efectuate de ONJN București transmise către AIF Botoșani cu adresa ..../30.03.2017"*

-Conform art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*"- Art. 55 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 contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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

În ceea ce privește nulitatea actelor administrative fiscale, sunt aplicabile prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **ARTICOLUL 49**

##### **Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la articolul 40 aliniatul (3), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la aliniatul (1) sunt anulabile. Prevederile articolul 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 49 alin.(2) din Codul de procedură fiscală actul administrativ fiscal este nul în anumite situații, respectiv dacă este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența, nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la articolul 40 aliniatul (3), precum și organul

fiscal emitent și/sau este afectat de o gravă și evidentă eroare, deciziile de reverificare contestate neregăsindu-se în niciuna din situații.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice *"vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță"* (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin.(1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal *"este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia"*.

Se reține că reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011 a fost efectuată în baza Deciziei de reverificare nr. ... din 16.03.2017, formular DR, comunicată petentei în data de 16.03.2017 și

necontestată, decizie ce a fost completată cu Decizia de reverificare nr.... din 02.05.2017 emisă prin aplicația informatică Phoenix.

Totodată se reține că reverificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 și a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, regularizată periodic, în funcție de realizări, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 a fost efectuată în baza Deciziei de reverificare .. din 24.03.2017, formular DR, comunicată petentei în data de 24.03.2017 și necontestată, decizie ce a fost completată cu Decizia de reverificare nr. .. din 02.05.2017 emisă prin aplicația informatică Phoenix.

În ceea ce privește afirmațiile contestatoarei precum că deciziile contestate au fost *"emise cu manifestarea expresă a excesului de putere astfel cum este definit de art. 2 lit.n din Legea contenciosului administrativ"*, organul de soluționare a contestației constată că petenta alunecă în mod voit în domeniul teoretic al dreptului administrativ, astfel fiind prezentate într-un mod profesional elementele generale de drept, dar nu a definit exact unde s-a manifestat și s-a terminat puterea discreționară, unde a început și s-a manifestat excesul de putere, unde s-a terminat comportamentul legal al organului fiscal, concretizat în dreptul acestora conferit prin Codul de procedură fiscală și Codul etic al inspectorului de control fiscal și unde a început încălcarea interesului legitim al agentului economic și respectiv manifestarea excesului de putere.

Prin urmare, față de cele de mai sus, argumentele și documentele depuse de societate în susținerea cauzei în speță nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei și în consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"*, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează:

*"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"*, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență împotriva Deciziei de reverificare nr....din 02.05.2017 și Deciziei de reverificare nr. .. din 02.05.2017

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 273 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

**DECIDE:**

**Art. 1** *Respingerea ca neîntemeiată*, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, societate în insolvență împotriva Deciziei de reverificare nr. ... din 02.05.2017 și Deciziei de reverificare nr. ...din 02.05.2017 emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Art.2** Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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