



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1**



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr nr.9B,
300081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

DECIZIA NR. 3442/11.05.2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de **SC x SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x,
respectiv sub nr.x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x – Inspecție Fiscală prin adresa nr. x, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. x și prin adresa nr.x, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. x, respectiv de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr.A_SLP x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, asupra contestațiilor formulate de SC x SRL, CIF x, cu sediul în x, str. x, nr.x, ap.x, jud.x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului Timiș sub nr. x.

Prin contestația înregistrată AJFP x la data de 03.11.2017, societatea contestă în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x pentru suma de x reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x, Raportul de inspecție fiscală nr. x și Procesul verbal încheiat în data de x, Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale, întocmite de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, având în vedere că actele administrativ fiscale contestate au fost comunicate societății prin remitere, sub semnătură, în data de **13.10.2017**, conform mențiunii olografe „*am primit un exemplar*” și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **03.11.2017**, înregistrată sub nr. x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este semnată și poartă amprenta Cabinetului de Avocat x, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială seria x, în original.

Ulterior, depunerii contestației, organele de inspecție fiscală prin adresa nr.x comunică societății xi SRL îndreptarea erorii materiale din Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x emisă de AJFP x, constând în menționarea greșită a întregii perioade verificate, respectiv 01.01.2010-31.12.2016 și, nu cum este corect 01.01.2014-01.01.2016. Odată cu emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.x, care înlocuiește decizia de nemodificare a bazei impozabile inițială, a fost emisă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.x.

Prin contestația înregistrată AJFP x la data de 29.12.2017, SC xSRL societatea contestă în parte:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x cu privire la TVA în sumă de **x lei**.
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x emise de AJFP x și editată la data de 15.11.2017.
- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.x în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de **x lei**.

Cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei, prin adresa nr.x s-a delegat competența de soluționare a contestației antementionate către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, întrucât Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.x se influențează reciproc cu cele constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x

Contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.x și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actele administrativ fiscal contestate au fost comunicate în data de **17.11.2017** potrivit mențiunii olografice de pe titlurile de creanță mai sus menționate, și data depunerii contestației la organul fiscal emitent al actelor atacate, respectiv **29.12.2017** unde a fost înregistrată sub nr.x.

Contestația este semnată de administratorului societății x și poartă amprenta ștampilei SC x SRL.

SC x SRL, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, solicită **susținerea orală a contestației**, procedură care a avut loc în data de 23.03.2018 fiind întocmită în acest sens Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este legal investită cu soluționarea contestațiilor.

I. Prin contestația înregistrată la AJFP x sub nr.x, SC x SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.Fx, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x, Raportul de inspecție fiscală nr. x, Procesul verbal încheiat în data de x și a Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale, solicitând anularea acestora.

În subsidiar, societatea solicită în temeiul art. 279 alin.(1) și alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, admiterea contestației și pe cale de consecință desființarea în tot a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, situația privind termen scadent al obligațiile fiscale principale, Raportul de inspecție fiscală nr. x și Procesul verbal încheiat în data de x.

În fapt, contestatoarea arată că la punctul de lucru din x, str. x x, jud. x, s-a desfășurat începând cu data de 26.06.2017, o inspecție fiscală, perioada supusă verificării fiind pentru obligația fiscală principală - impozit pe profit, 01.01.2010 - 31.12.2016, iar pentru obligația principală - taxa pe valoarea adăugată, 01.12.2010-31.12.2016.

Obiectul inspecției fiscale a fost reprezentat de taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit în perioadele mai sus menționate. Inspecția fiscală a cuprins următoarele obiective:

- Verificarea înregistrării veniturilor din activitatea desfășurată și a cheltuielilor aferente, în baza actelor și documentelor justificative;
- Stabilirea deductibilității fiscale a cheltuielilor înregistrate de către contribuabil;
- Verificarea profitului impozabil al societății ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și care se adaugă cheltuielile nedeductibile, conform art.19;
- Verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit, în funcție de cota de impozit pe profit aplicată asupra profitului impozabil;
- Verificarea concordanței dintre datele din evidenta contabilă a contribuabilului cu datele existente în declarațiile fiscale privind obligațiile de plată la bugetul de stat, declarația anuală privind impozitul pe profit și fisa sintetică pe plătitor;
- Modul de întocmire a registrului de evidență fiscală conform O.M.F.P 870/2005.

În ceea ce privește impozitul pe profit, în urma inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au reținut că pentru anul 2010, la 30.09 s-a constatat că a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de x lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în valoare de x lei; pentru anul 2010 la 31.12, s-a constatat că a fost diminuată pierderea fiscală în suma de x lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în valoare de x lei; pentru anul 2011, s-a constatat că a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de x lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare de x lei; pentru anul 2012, s-a constatat că a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de x lei rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în suma de x lei; pentru anul 2013, s-a constatat pierderea de x de lei declarată de societate recunoscută de inspecția fiscală, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare, suma de x lei; iar pentru exercițiile financiare 2014, 2015, 2016, bilanțurile contabile au fost depuse cu 0.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, au fost verificate: realitatea deconturilor de TVA în corelație cu datele din evidență contabilă, registrele societății, fisa de plătitor și situațiile financiare anuale, întocmirea în baza documentelor justificative deținute; modul de completare a jurnalelor de TVA, corelația sumelor înscrise în jurnalele de TVA cu cele din deconturile de taxa și cele din bilanțele de verificare și încadrarea operațiunilor efectuate de societate în vederea stabilirii modului de înregistrare a taxei și a exigibilității acesteia.

Cu privire la TVA, inspecția fiscală a stabilit TVA fără drept de deducere în suma de x lei, detalierea modului de calcul a TVA stabilit suplimentar fiind prezentată în anexa 6 la raport.

Motive de nelegalitate ale inspecției fiscale.

A. Necomunicarea avizului de inspecție fiscală.

Contestatoarea arată că în conformitate cu dispozițiile art.122 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, înainte de desfășurarea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze în scris contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, iar potrivit alin.(2) lit.b) al aceluiași articol și același act normativ, avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului înainte de începerea inspecției fiscale cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

Art.122 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală prevede anumite situații în care avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale, acestea nefiind incidente în speță și drept urmare organelor de inspecție fiscală le revine obligația comunicării avizului de inspecție fiscală raportat la dispozițiile art.122 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Astfel, din raportul de inspecție fiscală, la pct. 4 din Cap.1 intitulat marginal „*date despre inspecția fiscală*” se menționează avizul IF nr. x, iar la rubrica dedicată menționării datei de comunicare nu se menționează niciun aspect, aspect din care rezultă faptul că acest aviz nu a fost comunicat societății.

Din faptul că inspecția fiscală a fost suspendată așa cum rezultă de la pct. 10 din același capitol al aceluiași raport, conform art.122 alin.(6) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, potrivit căruia în cazul prevăzut la alin.(4), contribuabilul/plătitorul poate solicita suspendarea inspecției fiscale, rezultă aspectul potrivit căruia organele de inspecție fiscală au apreciat incidența art. 122 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede faptul că avizul de inspecție fiscală se comunică odată cu începerea inspecției fiscale și nu înainte cu 15 zile.

Așa cum s-a învederat supra, societatea arată că nu este incident niciun caz prevăzut de art.122 alin. (4) lit. a-e) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel a fost privată de un drept prevăzut de art.122 alin.(5) din același act normativ, care prevede posibilitatea contribuabilului, ca după primirea avizului cu 15 zile înainte de data inspecției fiscale, să solicite amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Avizul inspecției fiscale datează din data de x, iar inspecția fiscală a fost începută în data de x (data înregistrării în registrul de control prin raportare la dispozițiile art.123 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) la un interval de numai 4 zile de la data emiterii avizului.

Coroborând dispozițiile legale incidente cu actele administrativ fiscale întocmite și contestate în speță, societatea arată că raportul de inspecție fiscală și actele administrativ fiscale subsecvente, au fost emise cu neobservarea formelor legale prevăzute de art.123 alin.(1) și (2) din Legea 207/2015.

Astfel, contestatoarea susține că raportul de inspecție fiscală i-a pricinuit o vătămare constând într-un prejudiciul material, prin stabilirea unor impozite – taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit, necomunicarea avizului de inspecție fiscală conform prescripțiilor procedurale, fiind astfel lipsită de posibilitatea de a uza de beneficiul art.122 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv de a solicita amânarea inspecției fiscale.

B. Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încalcă condițiile de întocmire prevăzute de Ordinul 3833/2015 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”.

Contestatoarea arată că așa cum rezultă din anexa 2 intitulată marginal ”instrucțiuni de completare a formularului dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” din Ordinul nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, acest formular se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului.

Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală a fost înregistrată sub nr.x, raportul de inspecție fiscală și celelalte acte administrativ-fiscale fiind emise în data de 06.10.2017. Formularul intitulat dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală se întocmește atât în timpul inspecției fiscale cât și ulterior finalizării inspecției fiscale, însă în speță, în mod evident s-a dorit ca această dispoziție privind măsurile stabilite de organele fiscale, să fie încheiată ca urmare a finalizării inspecției fiscale, câtă vreme în conținutul acesteia se menționează acte administrative emise ulterior încheierii inspecției fiscale, respectiv, procesul verbal nr. x și raportul de inspecție fiscală nr. x.

Or, în măsura în care această dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală se întocmește ca urmare a finalizării inspecției fiscale, trebuie să aibă la baza raportul de inspecție fiscală, în speță acesta din urmă neexistând la data de 03.10.2017 (data întocmirii dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală) fiind emis ulterior în data de 06.10.2017. Practic, această dispoziție se referă la un raport de inspecție fiscală care nu exista la acel moment, respectiv, în data de 03.10.2017, aspect care denotă prematuritatea emiterii dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală înregistrată sub nr. x.

C. Încălcarea dreptului la apărare.

Contestatoarea apreciază că decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 1x, raportul de inspecție fiscală nr.x și procesul verbal încheiat în data de x, încalcă dispozițiile.130 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală precum și dispozițiile art.7 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale aprobată prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 713/2004.

Dreptul de informare consacrat de art.130 alin (1) din Codul procedură fiscală și de pct.7 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecție fiscale aprobată prin Ordinul Președintelui ANAF nr.713/2004 nu trebuie confundat cu comunicarea rezultatelor inspecției fiscale (art.131 din Codul de procedura fiscală).

Din formularea art. 130 din Codul de procedură fiscală - „va fi informat pe parcursul derulării inspecției fiscale” - rezultă că informarea la care face trimitere art.130 alin.(1) Codul de procedură fiscală este o informare continuă asupra constatărilor parțiale ale inspecției fiscale și nu se confundă cu comunicarea rezultatelor inspecției fiscale, operațiune prevăzută la art. 131 Cod procedură fiscală. Textul art.131 din Codul procedură fiscală consacră prin dispozițiile alin. (2) și obligația de informare finală, obligație prevăzută și de pct.13 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecție fiscale aprobată prin Ordinul Președintelui ANAF nr.713/2004. Această informare are ca obiect concluziile și consecințele inspecției fiscale și este premergătoare unei luări de poziție a contribuabilului. Astfel, nici această obligație de informare finală nu poate fi confundată cu comunicarea rezultatelor inspecției fiscale, având în vedere momentul în care iau naștere cele două obligații, obligația de informare finală fiind premergătoare unei luări de poziție a contribuabilului, iar cea de comunicare a rezultatelor inspecției fiscale luând naștere ulterior finalizării raportului de inspecție fiscală.

Dreptul contribuabilului de a fi informat cu privire la constatările rezultate din inspecția fiscală presupune o dezbatere orală și contradictorie, care este de esența oricărei proceduri contencioase. Dezbateră orală și contradictorie a fost considerată că există dacă mai multe întrevederi au avut loc între verificator și administratorul societății, asistat de contabilul său.

Această interpretare este susținută și de dispozițiile art. 9 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală care prevede ca înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

În această ordine de idei, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice, la pct. 5 intitulat marginal „mențiuni privind audierea contribuabilului și respectiv informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale” prevede ca aceste mențiuni se regăsesc la capitolul „discuția finală” din raportul de inspecție fiscală anexat.

Contestatoarea arată că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere înregistrată sub nr. x, prevede la pct.4 că mențiunile privind audierea contribuabilului și respectiv informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale, se regăsesc la capitolul „discuția finală”. În aceeași ordine de idei, procesul verbal încheiat în data de 05.10.2017 nu menționează niciieri aspectele legate de audierea sau informarea contribuabilului.

Drept urmare în mod evident organele fiscale, eludează dreptul de informare continuă pe parcursul inspecției fiscale reglementat de art. 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, înțelegând ca prin informarea finală prevăzută de art.131 din același act normativ, pot substitui îndeplinirea obligației imperative referitoare la informarea continuă pe parcursul inspecției fiscale.

De asemenea, arată că în doctrină se consideră că actul administrativ fiscal încheiat cu încălcarea obligației de audiere a contribuabilului este susceptibil de anulare. Dacă nerespectarea acestei obligații nu ar fi în nici un fel sancționată, atunci acest principiu general al Codului de procedură fiscală va rămâne doar un text legal și nimic mai mult.

Aceeași optică a fost adoptată și de practica judiciară conform căreia Curtea de Justiție a Comunității Europene recunoaște ca principii generale ale dreptului comunitar, printre altele, principiul dreptului la apărare.

Instanța comunitară a precizat, referitor la respectarea dreptului la apărare, că acest principiu reprezintă o regulă fundamentală a dreptului comunitar, care trebuie să fie asigurat în cadrul oricărei proceduri introduse împotriva unei persoane și care poate conduce la un act de sesizare, chiar în absența unei reglementări specifice (C.J.C.E., Hotărârea din 14 februarie 1990, Franța c. Comisiei, cauza 301/87; CJCE, Hotărârea din 12 februarie 1994, Olanda și alții c. Comisiei, cauze conexate C-48/90 și C-66/90; T.P.I., Hotărârea din 16 februarie 2000, Procter&Gamble, cauza T-122/99). S-a afirmat că o procedură care poate conduce la pronunțarea unor sancțiuni împotriva agenților economici trebuie, așadar, să respecte dreptul la apărare; astfel, în mod progresiv, judecătorul comunitar a impus respectarea dreptului la apărare în cadrul oricărei proceduri și în toate fazele procedurii aduse în discuție (TP1, Hotărârea din 10 mai 2001, Kaufring și alții, cauze conexate T-189/97). Comunicarea obiecțiilor fiind un act formal, s-a considerat a fi esențială în măsura în care permite întreprinderilor organizarea apărării lor în mod eficace (TPI, Hotărârea din 23 februarie 1994, Groupement des cartes bancaire c. Comisiei, cauze conexate T-39/92 și T-40/92); de asemenea, trebuie să se precizeze acuzațiile reținute, termenul pentru a răspunde și documentele considerate ca probe, și mai este necesar, în plus, ca o nouă comunicare să fie realizată în cazul în care obiecțiile

au fost modificate (CJCE, Hotărârea din 29 octombrie 1980, Van Landewyck c. Comisiei, cauze conexate 209/78-215/78).

Printr-o interpretare oferită relativ recent, Curtea de Justiție a Comunităților Europene a confirmat faptul că dreptul la apărare se numără printre principiile generale de drept comunitar recunoscute și protejate la nivel comunitar și a descris și condițiile pe care trebuie să le respecte legislațiile naționale și administrațiile fiscale naționale pentru a se putea constata că exercitarea dreptului de a fi ascultat, recunoscut contribuabilului, a fost efectivă (CJCE, Hotărârea din 18 decembrie 2008, afacerea C-394/07, Sopropo-Organizagdes de Calgado Lda c. Fazenda Publica).

Mai multe elemente esențiale pot fi desprinse din argumentarea Curții. Astfel, în primul rând, drepturile fundamentale sunt parte integrantă a principiilor generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curte, iar respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului comunitar care este aplicabil atunci când administrația își propune să adopte față de o persoană un act care îi cauzează un prejudiciu. Apoi, în temeiul acestui principiu, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze deciziile; în acest scop, ei trebuie să beneficieze de un termen suficient pentru a-și prezenta observațiile.

În ceea ce privește punerea în aplicare a acestui principiu al dreptului la apărare și, în special, a termenelor de exercitare a dreptului la apărare, atunci când nu sunt stabilite de dreptul comunitar, acestea intră în sfera dreptului național în măsura în care, pe de o parte, sunt de aceeași natură ca și cele de care beneficiază particularii sau întreprinderile în situații de drept național comparabile și, pe de altă parte, nu fac practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului la apărare conferit de ordinea juridică comunitară. Este de competența statelor membre să determine, pentru normele naționale care intră în domeniul de aplicare al dreptului comunitar, termenele de exercitare a dreptului la apărare, în raport, printre altele, cu importanța pentru persoanele interesate a deciziilor care trebuie adoptate, cu complexitatea procedurilor și a legislației care trebuie aplicată, cu numărul de persoane susceptibile de a fi vizate și cu celelalte interese publice sau private care trebuie luate în considerare. Atunci când o legislație sau o reglementare națională stabilește la un anumit interval de timp termenul pentru depunerea observațiilor de către persoanele interesate, revine instanței naționale sarcina de a se asigura că termenul acordat astfel în mod individual de administrație corespunde situației specifice a persoanei sau a întreprinderii în cauză și că le-a permis să își exercite dreptul la apărare cu respectarea principiului efectivității.

Pentru a se putea considera că beneficiarul dreptului la apărare are posibilitatea de a-și face cunoscut punctul de vedere în mod util, respectarea dreptului la apărare presupune ca administrația să ia cunoștință, cu toată atenția

necesară, de observațiile persoanei sau ale întreprinderii vizate; numai instanței naționale îi revine sarcina să verifice dacă, ținând cont de intervalul de timp scurs între momentul în care administrația vizată a primit observațiile și data la care aceasta a adoptat decizia, este sau nu este posibil să se considere că a ținut seama în mod adecvat de observațiile care i-au fost transmise.

Conform jurisprudenței interne (ICCJ, secția de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 2615 din 14 mai 2009 citată de Mihai Brăgaru, Violeta Zidaru în lucrarea Jurisprudență fiscală. Volumul I. Procedură fiscală, editura C.H. Beck, București 2011, pag. 56), lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului în condițiile art. 9 alin. (1) Cod procedură fiscală duce la anularea actului administrativ, din cauza nerespectării principiului dreptului la apărare, care este un principiu nu numai de drept național, ci și de drept comunitar.

D. Decizia privind nemodificarea bazei de impunere din data de x și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice încalcă dispozițiile art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Societatea arată că art.46 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, prevede că actul administrativ fiscal emis pe suport de hârtie cuprinde printre altele motivele de fapt (lit.e).

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice înregistrată sub nr. x, la rubrica motivelor de fapt evidențiază sumar pretinse neregularități săvârșite de societatea controlată, nefăcându-se nicio referire la modul în care contribuabilul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

În anexa 2 intitulată „instrucțiuni de completare a formularului decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice" din Ordinul nr. 3709/18.12.2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" la pct.2.1.2 se prevede că la motivele de fapt se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

Decizia privind nemodificarea bazei de impunere înregistrată sub nr. x, la rubrica dedicată motivelor de fapt, menționează lapidar și sumar „raportul de

inspecție fiscală nr.x fără să precizeze constatările care au condus la concluzia că baza de impunere nu se modifica.

În anexa II intitulată „instrucțiuni de completare a formularului decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale” din Ordinul nr.1024/29.07.2013 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale” la pct. 2.1.1, se prevede că această rubrică a motivelor de fapt trebuie să cuprindă constatările care au condus la concluzia că baza de impunere nu se modifică.

Însăși doctrina juridică de autoritate indică faptul că “motivarea oricărui act administrativ este obligatorie, fiind chiar prevăzută de Constituția României, în art. 31, care postulează dreptul la informare și corolarul său - transparența procedurii administrative -astfel încât acesta (dreptul la informare, respectiv motivarea actelor administrative n.n.) nu mai trebuie considerată o condiție de formă, ci chiar de fond”; această obligație, din perspectiva dreptului la apărare, este cu atât mai stringentă cu cât astfel de situații reprezintă stări fiscale defavorabile contribuabilului, pe cale de consecință, neputând exista nici un fel de excepție.

De asemenea, în doctrina de drept administrativ s-a arătat ca „atunci când un act pentru care obligația motivării rezultă din lege nu este motivat de organul administrației de stat emitent, actul este ilegal din punct de vedere al procedurii de elaborare și va trebui considerat nul; dimpotrivă, atunci când actul este motivat, dar considerentele lui sunt în contradicție cu dispozițiile legilor în vigoare, actul respectiv va fi regulat emis sub aspect formal, dar va trebui considerat ilegal din punct de vedere al conținutului său, al scopului”.

O poziție identică doctrinei au avut-o în mod constant și instanțele de judecată care au impus o jurisprudență unitară cu privire la această obligație a organelor administrative (inclusiv faptul că obligația de motivare trece în categoria cerințelor de fond și nu în mod neapărat a celor de formă, care ar putea fi acoperite printr-o procedură ulterioară); într-o astfel de speță, instanța supremă constată că pe fond, actele administrative deduse judecății sunt, însă, nelegale, întrucât nu cuprind motivele de fapt și de drept care au condus organul fiscal la luarea măsurilor față de intimată.

De asemenea, într-o altă speță, instanța a constatat că motivarea reprezintă o obligație generală, aplicabilă oricărui act administrativ. Ea reprezintă o condiție de legalitate a actului, care face obiectul unei aprecieri în concreto, după natura acestuia și contextul adoptării sale. Obiectivul său este prezentarea într-un mod clar și neechivoc a raționamentului instituției emitente a actului.

Contestatoarea apreciază că motivarea urmărește o dublă finalitate. Ea îndeplinește, în primul rând, o funcție de transparență în profitul beneficiarilor actului, care vor putea, astfel, să verifice dacă actul este sau nu întemeiat. Ea permite, de asemenea, instanței să realizeze controlul său jurisdicțional. Așadar,

obligăția de motivare joacă un rol deosebit de important, în special în cadrul controlului puterii discreționare.

Motivarea permite reconstituirea raționamentului efectuat de autorul actului pentru a ajunge la adoptarea acestuia. Ea trebuie să figureze chiar în cuprinsul actului și să fie realizată de autorul său. A motiva implică a face cunoscute cu claritate elementele de fapt și de drept care permit înțelegerea deciziei și aprecierea legalității sale. Importanța acestei exigențe depinde în mod considerabil de natura actului, de contextul juridic în care el intervine, precum și de interesele pe care destinarii ar putea să le aibă în primirea acestor explicații.

Motivarea va trebui să permită judecătorului să exercite un control asupra elementelor de fapt și de drept care au servit drept bază de exercitare a puterii administrative. În acest sens, jurisprudența constantă a ÎCCJ a fost exprimată și prin decizia civilă nr.664/2.11.2007 pronunțată în dosar nr.15.563/1/2006, motivarea fiind de esența actului administrativ, și consecința lipsei acesteia conduce la încălcarea dreptului la apărare al reclamantului, prin punerea în imposibilitate de a-și formula apărările, ceea ce contravine și art.1 paragraful 6 din CEDO.

Principiul motivării actului administrativ, care asigură respectarea drepturilor individuale, pentru că furnizează considerentele deciziei administrative și ajută părțile interesate să-și exercite dreptul de a solicita recurs, respectiv de a apela la controlul exercitat de instanță, este consacrat și de dreptul comunitar.

În această ordine de idei doctrina de drept comunitar evidențiază faptul că un element important pentru deschiderea și transparența în administrația publică este obligația autorităților publice de a face cunoscute motivele deciziilor lor. Curtea Europeană de Justiție a arătat de nenumărate ori că deciziile luate de funcționarii din instituțiile europene trebuie să fie motivate de o manieră suficientă (motiver la decision defacon suffisante). Motivarea trebuie să transmită elementele esențiale ale procedurii administrative aplicate și să aibă un grad de justificare suficient pentru a permite părții interesate să solicite un recurs la decizia finală.

Motivarea trebuie să fie în fapt și în drept. Prin “motive” trebuie să fie înțelese atât prevederile juridice ce îndreptățesc instituțiile să ia măsuri, cât și rațiunile ce motivează instituțiile să emită actul în cauză. Menționarea prevederii juridice este necesară dat fiind că instituțiile Uniunii pot să exercite doar acele puteri stipulate explicit în Tratat.

Totodată, motivarea este foarte importantă în cazurile în care o solicitare a unei părți interesate este respinsă. În acest caz, motivarea trebuie să arate clar de ce argumentele prezentate de către partea solicitantă nu au putut fi acceptate.

Dacă o reglementare nu este suficient “motivată”, această carență poate sta la baza anulării actului respectiv, fiind vorba despre încălcarea unei cerințe procedurale importante care poate fi invocată într-o acțiune de revizuire a legalității reglementării respective în fața Curții Europene de Justiție. Curtea poate și trebuie să facă obiecții din proprie inițiativă la orice deficiență a motivării.

Prin motivarea de o manieră suficientă a actului emis de o instituție comunitară se permite părților să-și apere drepturile, Curții Europene de Justiție să-și exercite funcția de control și statelor membre, precum și tuturor cetățenilor interesați, să cunoască condițiile în care instituția a aplicat Tratatul.

De asemenea, Curtea de Apel Timișoara - secția contencios administrativ și fiscal, a reținut în cuprinsul deciziei nr.1545 din 7 decembrie 2009 că motivarea actului de impunere fiscală este o condiție imperativ solicitată de legiuitor, satisfacerea acesteia fiind o garanție a dreptului la apărare a persoanei vizate prin decizia emisă. Totodată motivarea deciziei emise este o garanție că organul de impunere fiscală a analizat temeinic dispozițiile legale și le-a aplicat ca atare. Orice act de impunere fiscală emis trebuie să indice în mod clar, neechivoc, motivul care a condus la soluția adoptată de instituția în cauză, într-o asemenea manieră încât să permită persoanelor vizate să înțeleagă justificarea și acestea să exercite controlul de legalitate.

Ca urmare, sancțiunea nemotivării actului administrativ fiscal emis cu încălcarea prevederilor art. 43 din Codul procedură fiscală atrage nulitatea acestuia.

Aspecte de fond.

1. Perioada verificată se află în afara termenului de prescripție, impozitul pe profit (1.10.2010-31.12.2016) și taxa pe valoarea adăugată (01.12.2010 - 31.12.2016) nu mai puteau fi verificate în afara termenului de prescripție.

Societatea arată că, în conformitate cu dispozițiile art.347 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la dată când au început să curgă. Alin.(2) al aceluiași articol prevede ca, cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supus legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.

În raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. x, se menționează că inspecția este parțială și vizează impozitul pe profit (01.10.2010-31.12.2016) și taxa pe valoarea adăugată (01.12.2010 - 31.12.2016) perioada verificată fiind perioada de prescripție stabilită în conformitate cu prevederile art.91 alin.(1) și art.92 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu art.346 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și Decizia nr.7/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, avându-se în vedere totodată în vedere și suspendarea termenului de prescripție pe perioada inactivității fiscale. Se menționează de asemenea citez: „în acest sens menționez că SC x SRL, conform bazei de date ANAF „registrul contribuabili inactivi sau reactivi” a fost declarată inactivă începând cu data de 25.08.2016 în temeiul deciziei x”.

Contestatoarea menționează că această decizie xnu i-a fost comunicată iar organele de inspecție fiscale nu au fost în măsură să i-o prezinte cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, sens în care s-a adresat instituției pentru comunicarea unui exemplar al acestei decizii care însă nu i-a fost parvenit până în acest moment.

De la inițierea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (prin nota de fundamentare), perioada supusă inspecției fiscale a fost gândită diferit în funcție de mărimea contribuabililor, în scopul de a proteja antreprenoriatul de mai mică anvergură de o eventuală încetare a activității.

În conformitate cu dispozițiile art. 98 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(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) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

Așadar, raportat la dispozițiile mai sus enunțate rezultă că regula este că, numai pentru contribuabilii mari, inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, adică în cadrul termenului de 5 ani. Excepția este că, la celelalte categorii de contribuabili, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii trei ani fiscali.

Potrivit jurisprudenței la nivelul instanțelor superioare, existența uneia dintre cele trei ipoteze trebuia arătată explicit în avizul de inspecție fiscală și probată, iar nu dedusă de contribuabil, în caz contrar, inspecția fiscală neputându-se realiza, în speță, decât în ultimii trei ani. Lipsa în aviz a temeiului de drept în baza căruia urmează a se realiza inspecția, cu referire la art.98 alin.(3) teza finală OG 92/2003, atrage nulitatea parțială a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru următorii doi ani de extindere.

Art. 101 din OG 92/2003, prevede cu referire la avizul de inspecție fiscală, că: „(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În

cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului dată la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

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

Temeiul juridic al inspecției fiscale (lit.a), obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale (lit.c) includ și necesitatea de a cuprinde situațiile de excepție de la regulă, care pot fi comunicate și pe parcursul efectuării inspecției fiscale (art.102 alin.3) OG 92/2003) și care nu trebuie să surprindă pe contribuabil decât în situația controlului inopinat ori încrucișat.

Astfel cum s-a reținut în jurisprudența Curții de Apel Cluj „În baza acestor considerente se va reține, concluzionând, că extinderea perioadei de control s-a realizat fără a fi probată vreuna din situațiile derogatorii de la excepția instituită prin dispozițiile art.98 alin.3 teza I din Codul de procedură fiscală, fără încunoștiințarea contribuabilului prin avizare, cel puțin în timpul controlului, asupra temeiurilor extinderii și a perioadei acesteia, ceea ce determină anularea măsurilor dispuse care i-au pricinuit societății reclamante o vătămare, ce nu poate fi înlăturată decât în acest mod.”

Referitor la sentința amintită mai sus, societatea menționează că aceasta a fost recurată de către ANAF, ICCJ pronunțându-se în sensul respingerii acțiunii administrației, motivând aceasta prin faptul că: „Analizând avizul de inspecție fiscală din 7 ianuarie 2008, în mod corect instanța de fond a constatat că aceasta nu cuprinde temeiul juridic al inspecției fiscale, în condițiile în care obiectul controlului îl reprezentau obligații fiscale extinse pe perioada termenului de prescripție de 5 ani, termen derogatoriu de la termenul general de 3 ani prevăzut de C. proc. fisc. pentru verificarea celorlalte categorii de contribuabili, alții decât contribuabilii mari. Avizul menționat, depus în copie și la instanța de recurs, face referire în mod generic la prevederile art. 98 din OG nr. 92/2003 privind C. proc. fisc, text de lege care cuprinde referiri atât la termenul de 5 ani, cât și la cel de 3 ani, iar neindicarea temeiului de drept este de natură să aducă o vătămare contribuabilului verificat, în privința exercitării dreptului la apărare.”

Cele menționate mai sus au fost confirmate printr-o altă decizie a Curții de Apel Cluj, prin care s-au concluzionat următoarele: „Simpla comunicare a avizului de inspecție fiscală în care s-a menționat extinderea controlului peste intervalul de 3 ani prevăzut ca regulă de legea procesual fiscală nu constituie în sine o respectare a dispozițiilor legale imperative analizate dacă nu rezultă explicit și motivele factuale și legale pentru care s-a dispus extinderea. Pe de altă parte, nelegalitatea rezultată din lipsa acestor mențiuni nu poate fi asanată de atitudinea

contribuabilului care, așa cum reține instanța de fond, a solicitat amânarea inspecției fiscale și nu a contestat legalitatea avizului. (...) Curtea mai reține că, din punct de vedere al dreptului administrativ, nulitatea actului administrativ poate fi prevăzută expres de lege, ca în ipoteza art.46 din Codul de procedură fiscală, sau poate fi dedusă pe cale de interpretare (nulitatea virtuală). Prin urmare, în funcție de afectarea unui drept al particularului, instanța este în drept să sancționeze cu nelegalitate un act administrativ dacă acesta afectează în mod grav și iremediabil un drept sau un interes ocrotit de lege chiar și în lipsa unui text de lege care să prevadă explicit sancțiunea nulității. Dacă nu am accepta o atare rezolvare ar însemna că instituția controlului judecătoresc asupra actelor administrației să fie deficitară, ceea ce este de neconceput într-un stat în care preeminența dreptului este regulă constituțională.”

Din punct de vedere constituțional, s-au concluzionat următoarele: „Curtea observă că un contribuabil mic sau mijlociu va putea invoca în apărarea sa faptul că inspecția fiscală a invocat perioade mai mari de trei ani bazându-se pe faptul că organul fiscal a invocat existența unor indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Hotărârea organului fiscal nu este discreționară cu privire la acest aspect, ea trebuie motivată și, de asemenea, poate fi supusă cenzurii instanțelor judecătorești. Prin urmare, formularea redacțională a textului criticat impune obligația organului fiscal de a dovedi existența acestor indicii, aspect ce va putea fi analizat de instanța de judecată care se va putea pronunța pe temeinicia sau netemeinicia aspectelor invocate de organul fiscal.”

Contestatoarea susține că legea trebuie interpretată în sensul în care să producă efecte, aceasta fiind aceeași pentru toți și trebuie respectată atât de contribuabil, cât și de organele fiscale, cu consecința anulării actelor încheiate cu încălcarea ori nerespectarea legii, indiferent dacă conduita contrară legii aparține contribuabilului sau organelor fiscale.

2. Netemeinicia deficiențelor constatate prin raportare la impozitul pe profit.

a) Considerații privind preținsele abateri constatate de organele de inspecție fiscală raportat la impozitul pe profit de la pct.B, E, H din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.x din cap. II intitulat marginal “Constatări fiscale” corelativ cu măsurile dispuse în decizia de impunere.

Contestatoarea arată că la pct.B din secțiunea „aspecte deficitare” se menționează faptul că societatea controlată nu a fost în măsură să prezinte acte/documente justificative privind cheltuielile deductibile aferente operațiunilor prevăzute în anexa 6 la raportul de inspecție fiscală. S-a reținut aplicabilitatea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și drept urmare organele de control au constatat că societatea a diminuat baza impozabilă a profitului impozabil cu suma de x lei.

Aceiași deficiență este constatată și la pct.E din același raport, organele de inspecție fiscală reținând aplicabilitate art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003, considerând totodată că societatea a diminuat baza impozabilă a profitului impozabil cu suma de x lei în intervalul trimestrului IV 2010.

Litera H din același raport de inspecție fiscală, menționează pentru perioada aferentă anului 2011, că societatea controlată a diminuat baza impozabilă a profitului impozabil cu suma de x lei, sens în care a stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anul 2011, suma de x lei.

Potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, 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, precum și că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

În cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, făcându-se referire la dispozițiile art.19 din cod se precizează că „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, 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”.

De asemenea, prin art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede, la alin.(1), că „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.”

Prin art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal se subliniază că „nu sunt deductibile”, între altele „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere registrul jurnal al societății recuperat din baza de date IT, iar în anexa 6 la raportul de inspecție fiscală se menționează operațiunile întreprinse de societatea controlată cu furnizorii menționați în această anexa, individualizând inclusiv numărul facturilor emise de furnizori care au fost înregistrate în contabilitate.

Or atâta vreme cât la stabilirea profitului impozabil se au în vedere veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, pe de o parte, iar pe de altă parte câtă vreme operațiunile economice menționate în anexa 6 la raportul de inspecție fiscală, au fost consemnate la momentul efectuării lor în documente care au stat la baza înregistrării în contabilitatea societății, figurând în registrul jurnal al acesteia din

urmă, nu se poate trage concluzia că imposibilitatea societății de a prezenta facturile menționate în anexa 6, este de natură a determina diminuarea bazei impozabile a profitului impozabil.

Chiar organele de inspecție fiscală menționează faptul că, o parte din arhiva societății a fost distrusă ca urmare a unui incendiu și faptul că contribuabilul a întreprins demersuri pentru reconstituirea/recuperarea documentelor justificative.

În normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile prevăzute de Ordinul nr.3512 din 27.11.2008, privind documentele financiar-contabile, la pct. 45 se prevede faptul că în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

Or, faptul că nu s-au comunicat de către unitățile emitente facturile menționate în anexa 6 nu este un aspect care i se poate imputa că atât vreme aceasta din urmă a întreprins demersurile pentru reconstituirea documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

Aplicabilitatea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003, este circumscrisă condițiilor pe care acest text de lege le impune, respectiv, vor fi considerate cheltuieli nedeductibile doar acele cheltuieli care au fost înregistrate în contabilitate fără existența unui document justificativ, care să îndeplinească rolul de a proba efectuarea operațiunii sau intrării în gestiune, or, așa cum s-a menționat deja supra, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor s-a făcut în momentul întreprinderii operațiunilor economice între societatea controlată și furnizori, în temeiul documentelor justificative prevăzute în anexa 6 la raportul de inspecție fiscală, care ulterior au fost distruse în incendiul din anul 2014.

b) Considerații privind pretenziile abateri constatate de organele de inspecție fiscală raportat la impozitul pe profit de la pct. C, F, I din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. x din Cap.II intitulat marginal „Constatări fiscale” corelativ cu măsurile dispuse în decizia de impunere.

Societatea arată că la lit.C din Raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea controlată a tratat ca și cheltuială deductibilă suma de x lei, reprezentând contravaloarea unor mărfuri expirate, sens în care s-a reținut aplicabilitatea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003, cu consecința stabilirii unor cheltuieli nedeductibile fiscal pentru intervalul ianuarie-septembrie 2010 în suma de x lei.

De asemenea, la lit.F din Raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea a tratat ca și cheltuială deductibilă costul în sumă de x lei din Legea 571/2003 reprezentând contravaloarea unor artificii expirate, stabilind astfel cheltuieli nedeductibile fiscal pentru intervalul ianuarie-septembrie 2010, suma de x lei.

Lit.I din Raportul de inspecție fiscală, se menționează că societatea a tratat ca și cheltuială deductibilă suma de x lei reprezentând contravaloarea unor artificii ieșite din termenul de valabilitate, sens în care reține aplicabilitatea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal pentru anul 2011, suma de x lei.

Organelor de inspecție fiscală le-au fost prezentate sub acest aspect, notificarea gestionarului privind faptul că în perioada următoare o serie de repere (materiale pirotehnice) urmează să expire, procesul verbal de constatare a expirării produselor, procesul verbal de sigilare/desigilare - încheiate cu ocazia inventarierii stocurilor, procesul verbal de consemnare a rezultatelor inventarierii, lista produselor constatate expirate, lista produselor în termenul de valabilitate, bon de consum privind eliberarea din gestiune a produselor expirate, dovada comunicărilor dintre contribuabili și organele IPJ x în vederea obținerii avizului pentru distrugerea produselor expirate, procesul verbal de distrugere (bilateral: reprezentanții societății și cei ai IPJ x).

Astfel, contestatoarea susține că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003, pentru că aceste cheltuieli constând în contravaloarea mărfurilor expirate să fie considerate nedeductibile.

În acest sens în conformitate cu dispozițiile art. 22 alin. (4) lit.c) din Legea 571/2003, nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme.

În această ordine de idei, articolele pirotehnice nu reprezintă stocuri lipsă din gestiune ori stocuri degradate în accepțiune art. 22 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003, produsele fiind doar expirate, sens în care societatea a procedat la scăderea din gestiune a acestora, pe bază de inventariere în condițiile Ordinului nr.2861 din 09.10.2009 pentru aprobarea normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și ulterior distruse în baza procesului verbal de distrugere bilateral încheiat între reprezentanții societății și IPJ x.

Mai mult din formularea dispozițiilor art.22 alin. (4) lit.c) din Legea 571/2003 nu rezultă faptul că acestea s-ar referii la contravaloarea stocurilor degradate sau lipsa, ci mai degrabă la cheltuielile ocazionate cu scoaterea din gestiune a acestor stocuri, astfel încât în opinia sa, contravaloarea stocurilor expirate reprezintă o cheltuială deductibilă raportat la dispozițiile art. 21 alin.(1) din același act normativ care prevede că pentru determinarea profitului imposibil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. Or, cheltuielile angajate constând în achiziționarea acestor stocuri care ulterior au expirat, au fost angajate în considerarea realizării de venituri, astfel ca societatea controlată trebuie să beneficieze de deductibilitatea acestei cheltuieli la stabilirea profitului impozabil.

3. Considerații privind preținsele abateri constatate de organele de inspecție fiscală raportat la impozitul pe profit de la pct. D, G, și J din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. x din Cap.II intitulat marginal „Constatări fiscale” și litera A și B raportat la TVA din același raport, corelativ cu măsurile dispuse în decizia de impunere.

3.1. Constatările organelor de inspecție fiscală de la pct. D, G și J din raportul de inspecție fiscală la impozitul pe profit și litera A și B privind preținsele abateri constatate de inspecția fiscală raportat la TVA din același raport.

Societatea arată că la punctul D din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. x din Cap. II intitulat marginal „constatări fiscale” se reține ca pentru intervalul I 2010 - XII 2016, au fost identificate achiziții declarate de către aceasta și nedeclarate de următorii furnizori/prestatori: SC x RL, SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL. Totodată, se arată că unitatea verificată nu a putut prezenta inspecției fiscale facturile emise de acești furnizori, inspecția utilizând informații din evidență de gestiune (NIR, bonuri de consum, etc) cea tehnic-operativă (jurnalele de cumpărări) și cea contabilă (fișa furnizori, registru-jurnal).

Se reține în raportul de inspecție faptul că aferent trimestrului I-III 2010 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC TANEX PROD SRL, în cuantum de 45.199 lei cu mențiunea ca livrările nu au fost declarate de furnizor.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se arată faptul că aferent trimestrului I-III 2010 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL în suma de x lei, livrări care nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative.

În total aferent intervalului 01.01.2010-30.09.2010 au fost identificate achiziții declarate de SC x SRL și nedeclarate de furnizorii/prestatorii TANEX x și x în sumă de x lei. În nota explicativă (anexa nr. 11) administratorul societății menționează că lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au fost distruse în incendiu din 25.06.2014, iar solicitărilor de documente adresate unor furnizori nu li s-a dat curs până la data inspecției. De la acești furnizori, s-au achiziționat bunuri (biciclete și componente, produse pirotehnice) de natura reparații/întreținere/amenajare. În nota explicativă se mai arată că modul de livrare al bunurilor s-a făcut la sediul ori punctele de lucru ale SC x SRL, cu mijloacele de transport ale furnizorilor, plata făcându-se în numerar direct către reprezentanții furnizorilor. Totodată administratorul menționează faptul că bunurile au fost vândute către terțe persoane.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice că facturile înregistrate în evidența contabilă a sa, ca fiind emise de SC x

SRL și SC x SRL, nu au la bază operațiuni reale - condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită - operațiunile înregistrate având în opinia inspecției fiscale scopul diminuării obligațiilor bugetare, respectiv TVA și impozit pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor mai sus menționate cu consecința stabilirii de cheltuieli nedeductibile în suma de x lei (anexa X la raportul de inspecție fiscală) în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit.f) din Legea 571/2003 și pct.44 din HG 44/2004, art.11 alin. (1) din Legea 571/2003 și decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Contestatoarea arată că la punctul G din Raportul de inspecție fiscală, se reține că au fost calculate sume suplimentare probabile în valoarea de x lei, aferente unor achiziții de bunuri/servicii declarate ca fiind efectuate de la operatori economici de pe teritoriul național și care nu au fost cuprinse de acești furnizori în declarațiile informative, depuse la organele fiscale teritoriale.

Așadar, se constată că aferent trimestrului IV.2010 au fost contabilizate și declarate o achiziție de la SC x SRL, în cuantum de x lei care nu a fost declarată de furnizor. Se reține ca SC x nu deține factura x. În aceeași ordine de idei, se reține ca aferent trimestrului IV 2010 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL în suma de x lei, care nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative. Se reține că societatea nu deține niciuna dintre facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise de SC x SRL.

În total aferent trimestrului IV 2010, se arată că au fost identificate achiziții declarate de societate și nedeclareate de furnizorii/prestatorii menționați în suma de x lei. În nota explicativă se arată de către administratorul societății faptul că lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au fost distruse (în incendiul din 25.06.2014), iar solicitările de documente adresate acestor furnizori nu i s-a dat curs, până la data inspecției fiscale, neprimind actele solicitate. Cu privire la furnizorul x care conform modului de contabilizare a achiziției ar fi prestat lucrări, nu a putut fi prezentată vreo factură. În nota explicativă se arată că între cei doi operatori economici au fost încheiate contracte de lucrări: turnare de beton la punctul de lucru: Splaiul Penes Curcanul), reparații la hala din incinta SC x SRL (punct de lucru (x). De la același furnizor au mai fost achiziționate bunuri: rafturi, cabina paznic, etc.

Societatea consemnează că organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice ca facturile înregistrate în evidență contabilă a sa, ca fiind emise de SC x SRL și SC x SRL, nu au la baza operațiuni reale, condiția de fond privind transferul dreptului de proprietate nefiind în opinia inspectorilor fiscali îndeplinită, astfel ca organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că aceste operațiuni au avut scopul diminuării obligațiilor bugetare ale SC x SRL, respectiv TVA și impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderare tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor mai sus menționate, cu consecința stabilirii de cheltuieli nedeductibile în suma de 1.013.932 lei, în baza prevederilor art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 și pct.44 din HG 44/2004, Decizia V din 15.01.2007 a ICCJ și art.11 alin.(1) din Legea 571/2003.

Contestatoarea arată că la litera J din raportul de inspecție fiscală se reține că au fost calculate sume suplimentare probabile în valoarea de x lei, aferente unor achiziții de bunuri/servicii declarate ca fiind efectuate de la operatori economici de pe teritoriul național și care nu au fost cuprinse de acești furnizori în declarațiile informative, depuse la organele fiscale teritoriale aferente.

Pentru anul 2011 au fost identificate achiziții declarate de societate de la următorii furnizori: SC x SRL, SC x SRL, și SC x SRL. Societatea nu a prezentat facturi, sens în care inspecția fiscală a avut în vedere, evidentă de gestiune (NIR și bonuri ce consum, etc), cea tehnic operativă (jurnale de cumpărări) și cea contabilă (fișa furnizori, registrul-jurnal).

S-a constatat de către organele de inspecție fiscală, că aferent anului 2011 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL în cuantum de x lei (reprezentând baza impozabilă, din care în trimestru III suma de x lei și în trimestrul IV suma de x6 lei - anexa 10). Se reține ca livrările nu au fost declarate de furnizori în declarațiile informative. Se arată ca societatea nu deține niciuna dintre facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise de SC x SRL. În nota explicativă administratorul arată ca între cele două societăți a fost încheiat un contract de lucrări, constând în amenajarea și dotarea punctelor de lucru ale SC x SRL, SC x SRL nu a efectuat lucrări, dar în luna noiembrie 2011, la expirarea termenului de execuție, a facturat integral valoarea lucrărilor contractate (x lei) în notă se menționează că nu a fost achitat furnizorul/prestatorul pentru că lucrările nu au fost executate.

Aferent anului 2011 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL, în suma de x lei. Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative. Se reține ca societatea nu deține niciuna dintre facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise de SC x SRL.

Tot la acest punct, contestatoarea arată că se constată că aferent anului 2011 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL, în cuantum de 344.034 lei. Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative. Se reține ca societatea nu deține facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise de SC x SRL.

În total în anul 2011 au fost identificate achiziții declarate de SC x SRL și nedecarate de furnizori/prestatorii antemenționați în suma de x lei.

În nota explicativă, administratorul declară că lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au fost distruse în incendiul din 25.06.2014, iar solicitărilor de documente adresate unor furnizori nu li s-a dat curs, până la data inspecției. De

asemenea din cele declarate rezultă că de la acești furnizori au fost achiziționate bunuri (biciclete și componente, produse pirotehnice, obiecte de inventar, etc), respectiv servicii de transport marfă. Bunurile au fost revândute către terți. În nota explicativă se mai arată ca modul de livrare a bunurilor s-a făcut la sediul, ori punctele de lucru ale sale, cu mijloacele de transport ale furnizorilor. Plata în numerar a fost făcută direct către reprezentanții furnizorilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice că facturile înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL, ca fiind emise de SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, nu au la bază operațiuni reale - condiția de fond privitoare la transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită, operațiunile înregistrate având în opinia inspectorilor fiscali scopul diminuării obligațiilor bugetare, respectiv TVA și impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor mai sus menționate, cu consecința stabilirii de cheltuieli nedeductibile în suma de x lei în baza prevederilor art.21 alin. (4) lit.f) din Legea 571/2003 și pct.44 din HG 44/2004, Decizia V din 15.01.2017 a ICCJ și art.11 alin.(1) din Legea 571/2003.

Contestatoarea arată că la litera A din raportul de inspecție fiscală, raportat la pretensele abateri referitoare la TVA, se reține ca societatea nu a putut prezenta acte/documente justificative privind TVA dedusă. În anexa 6 sunt prezentate operațiunile pentru care nu au fost prezentate documente de achiziție. TVA aferentă acestor operațiuni, în intervalul XII 2010 - XII 2011, este în suma de x lei. Se pretinde că a încălcat prevederile art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, temei legal care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei de deținerea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art.155 din lege. TVA fără drept de deducere stabilit suplimentar de inspecția fiscală s-a cuantificat la suma de x lei.

De asemenea, arată că la litera B din raportul de inspecție fiscală, raportat la pretensele abateri referitoare la TVA, se reține că au fost identificate achiziții declarate de societate și nedeclarate de următorii furnizori: SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL. Se arată că societatea nu a fost în măsură să prezinte inspecției fiscale facturile emise de acești furnizori, inspecția utilizând informații din evidență de gestiune (NIR, bonuri de consum, etc), cea tehnic operativă (jurnalele de cumpărări) și cea contabilă (fisă furnizori, registrul-jurnal).

În total aferent intervalului XII 2010 - XII 2011 au fost identificate achiziții înregistrate de SC x și nedeclarate de furnizorii/prestatorii antemenționați în suma de 1x lei (baza impozabilă) pentru care a fost dedusă TVA, în cuantum de x lei.

Contestatoarea consemnează că inspecția fiscală a calculat sume suplimentare probabile în cuantum de x lei.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice că facturile înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL, ca fiind

emise de SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, nu au la baza operațiuni reale - condiția de fond privind transferul dreptului de proprietate nefiind îndeplinită având scopul diminuării obligațiilor bugetare ale SC x SRL, respectiv: TVA și impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor mai sus menționate cu consecința neacordării dreptului de deducere a TVA în suma de x lei, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 și pct.46 (1) din HG 44/2004, Decizia V din 15.01.2017 a ICCJ și art.11 alin.(1) din Legea 571/2003.

3.2. Organele de inspecție fiscală au încălcat prin constatările expuse supra dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, art.6 din OG 92/2003, art.14 alin.(2) din OG din 92/2003, pct. 6.1 din HG 1050/2004.

Contestatoarea arată că în conformitate cu dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Potrivit art. 6 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, 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 alin. (2) teza întâi și alin.(3) teza întâi Cod procedură fiscală prevede că: „(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 (...). (3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt (...).”

Art.14 alin. (2) din OG 92/2003, prevede că veniturile, alte beneficii și valorile patrimoniale sunt supuse situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal și se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.

Art.6 din Hotărârea nr.1050/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/20003 privind Codul de Procedura Fiscală, prevede că 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.

Pct. 6.1 din Hotărârea nr. 1050/2004, pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/20003 privind Codul de Procedură Fiscală, prevede că în aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

Contestatoarea arată că, cadrul normativ aplicabil învederat supra, stabilește dreptul organului fiscal de a aprecia relevanța (implicațiile) stării de fapt fiscale. Acest drept de apreciere trebuie exercitat însă în anumite limite și în anumite condiții. Astfel, dreptul de apreciere se exercită de organele fiscale în limita atribuțiilor și competențelor; se exercită asupra situației de fapt fiscale; dreptul de apreciere se întemeiază pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză; dreptul de apreciere se exercită doar în materie fiscală; dreptul de apreciere nu are implicații în alte ramuri juridice.

De asemenea, arată că inspectorii fiscali susțin faptul că operațiunile prezentate în prezenta contestație la pct. 3.1 nu au la baza operațiuni reale, întrucât în opinia acestora condiția de fond a transferului dreptului de proprietate nu este îndeplinită, fără să aibă în vedere documentele justificative prezentate, respectiv, evidenta gestiunii (NIR, bonuri de consum), jurnalele de cumpărări, fișele de furnizori, registrul jurnal.

Dimpotrivă, supozițiile inspectorilor fiscali nu au la bază niciun document probator, ci sunt pur subiective, organele fiscale încălcând dispozițiile art.6 și art.7 alin. (2) și (3) din Codul de procedură fiscală. Organul fiscal nu a adoptat soluția admisă de lege, evaluând incorect starea de fapt fiscală și și-a întemeiat soluția pe constatări incomplete care nu au vizat toate împrejurările edificatoare în cauză, determinând incorect situația fiscală și neexaminând în mod obiectiv starea de fapt.

Conform art.12 Cod procedură fiscală „Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.” Așadar, Codul de procedură fiscală prevede că buna-credință trebuie respectată atât de contribuabil, cât și de către organele fiscale. Astfel, buna-credință a organului fiscal presupune atât respectarea riguroasă a drepturilor contribuabililor în fiecare procedură aflată în derulare, cât și exercitarea dreptului său de apreciere în limitele rezonabilității și echității, eliminându-se arbitrarul sau discriminările de orice natură.

3.3. Organele de inspecție fiscală răstoarnă cu rea credință sarcina probei.

Contestatoarea arată că inspecția fiscală procedează la reconsiderarea tranzacțiilor indicate la pct. 3.1., în temeiul art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, pe considerentul că nu se poate determina în nici un fel realitatea operațiunilor, degrevându-se cu totul de sarcina probei, evaluând starea de fapt incomplet și în baza unor simple supoziții.

Astfel, arată că organul fiscal răstoarnă sarcina probei, punând în sarcina sa obligația de a demonstra contrariul a ceea ce autoritatea fiscală prin reprezentanții ei afirmă, fără să fi demonstrat afirmațiile sale, invocându-se simple suspiciuni ale organului.

Într-o astfel de speță, Curtea Europeană a Drepturilor Omului reține că reclamantul se plânge de faptul că instanțele naționale care au judecat contestația sa privind procesul-verbal de contravenție, nu au ținut cont de garanțiile fundamentale consacrate de art.6 din Convenție, printre care și prezumția de nevinovăție; în special, el impută instanțelor sesizate în cauză că au administrat greșit probele, mai ales prin faptul că au inversat sarcina probei.

Curtea reamintește că (...) problema administrării probelor trebuie analizată în temeiul para. 2 și 3 ale art. 6. Primul consacră principiul prezumției de nevinovăție; printre altele, el impune instanței că, în îndeplinirea rolului său, aceasta să nu pornească de la ideea preconcepută că inculpatul a săvârșit într-adevăr fapta imputată, sarcina probei revine acuzării și îndoiala profită acuzatului. Mai mult, este necesar ca instanța să indice inculpatului acuzațiile care i se aduc, pentru a-i permite să își pregătească și să își prezinte apărarea în mod corespunzător, precum și ca aceasta să ofere probe suficiente pentru ca prezumția de vinovăție să fie întemeiată.

Hotărârea CEDO instituie un principiu general - garantarea dreptului la apărare și asigurarea unui proces echitabil - care trebuie respectat nu doar de către instanțele de judecată, ci și de către orice structură administrativă care interpretează și aplică legea, sarcina probei revenind organelor fiscale, această obligație neputând fi răsturnată sau transferată contribuabilului într-o situație incertă (conform adagiului în dubio contra fiscum, care reprezintă o particularizare a principiului în dubio pro reo), probele trebuind să fie suficiente și relevante în scopul formulării unei apărări corespunzătoare; de altfel, Curtea a stabilit, într-o altă, cauză faptul că noțiunea de „proces echitabil” înseamnă și o respectare a principiului „egalității armelor”, ceea ce pentru ar însemna că o situație care a fost justificată prin documente (facturile, înregistrările în contabilitate) să fie cel puțin la același nivel justificată și de către autoritatea fiscală de control. La nivel jurisprudențial, hotărârea Engel c. Olanda „generează o mișcare de penalizare”, care se extinde, conform anumitor criterii, și asupra contenciosului sancțiunilor administrative.

În jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-au cristalizat trei criterii pentru a determina dacă o măsură din dreptul intern intră sau nu în domeniul penal al art. 6 din Convenție, și anume:

- a) calificarea din dreptul intern al statului în cauză;
- b) natura faptei incriminate;
- c) natura și gradul de severitate al sancțiunii. Aceste trei criterii sunt alternative.

De asemenea, în cauza Huseyin Turan c. Turcia, Curtea Europeană a Drepturilor Omului menționează următoarele: caracterul general al dispoziției

încălcate, obiectivul în egală măsură represiv și preventiv al sancțiunii sunt suficiente pentru a asigura natura penală a cererii și aplicarea dispozițiilor art. 6 din Convenție, inclusiv prezumția de nevinovăție.

Or, având în vedere constatările organului fiscal, societatea apreciază că în situația sa contenciosul sancțiunilor fiscale este inclus în noțiunea de orice acuzație de materie penală în lumina art. 6 din Convenție, societatea și reprezentantul legal beneficiind de prezumția de nevinovăție, conform art.6 par.2 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În doctrină se subliniază că sarcina probei în materie fiscală trebuie apreciată în două momente diferite de timp: la momentul TO, moment ce corespunde nașterii bazei de impunere, contribuabilul are sarcina probei, pentru ca ulterior, la momentul T1, moment echivalent cu situația în care organele fiscale examinează situația fiscală declarată de contribuabil, sarcina probei să revină organelor fiscale.

3.4. Organele de inspecție fiscală invocă cu rea credință dispozițiile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art.155 din același act normativ.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală interpretează restrictiv dispozițiile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003, care prevede că nu sunt deductibile 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.

În aceeași ordine de idei, organele de inspecție fiscală interpretează restrictiv și dispozițiile art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care condiționează dreptul de deducere a TVA de deținerea unei facturi emise în conformitate cu prevederile art. 155 din același act normativ.

Articolul 148 alin. (2) din Constituția României dispune că, urmare a aderării, prevederile tratatelor Constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu au prioritate față de dispozițiile contrare din dreptul intern.

Astfel, dreptul comunitar are prioritate față de oricare prevedere a dreptului național, așa încât, în baza principiului priorității de aplicare, norma de drept intern nu se aplică atunci când este în conflict cu normele comunitare. Principiile dreptului comunitar, așa cum s-au consolidat în jurisprudența curții, sunt izvoare de drept comunitar, aplicabile cu prioritate în dreptul național. De asemenea, potrivit art. 234 din tratatul Uniunii Europene, o hotărâre preliminară are efect general pentru toate instanțele naționale.

În acest context, hotărârile Curții de Justiție a comunităților europene sunt direct aplicabile de către judecătorul național, astfel că urmează a se da prioritate principiilor prevalenței substanței asupra formei, al proporționalității și certitudinii impunerii. (...)

Refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea acelui drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevante și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

Principiul proporționalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE - Speța Collee - C 146/05).

În baza principiului prevalenței substanței asupra formei, relevant și aplicat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în aceeași speță, precum și de Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.2041/2007, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează.

În normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile prevăzute de Ordinul nr.3512 din 27.11.2008, privind documentele financiar-contabile, la pct.45 se prevede faptul că în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

Contestatoarea susține faptul că dacă nu s-au comunicat de către unitățile emitente facturile menționate în anexa 6 nu este un aspect care i se poate imputa câtă vreme aceasta din urmă a întreprins demersurile pentru reconstituirea documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate. Relevante sub acest aspect sunt cele reținute de organele fiscale, raportat la prestatorii/furnizorii sai, respectiv, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL. Acești furnizori/prestatori au declarat cu rea credință faptul că s-au confruntat cu probleme legate de achiziții și livrări efectuate în numele acestor societăți. Se arată de organele de inspecție fiscală cu referire la SC x SRL că în urma unei inspecții fiscale la acesta, s-a constatat că au fost declarate achiziții și livrări în numele acestui contribuabil, atât pe teritoriul național cât și în statele membre ale UE. De asemenea se arată că s-a efectuat un control încrucișat la SC x SRL având ca obiect tranzacțiile dintre cei doi contribuabili.

De asemenea, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscale nu au întreprins demersurile necesare, materializate în eventuale controale încrucișate, pentru a identifica dacă seria și numărul facturilor înregistrate în contabilitate, se înscriu în plajă de numere ale facturierelor comandate de prestatorii/furnizorii

menționați supra, respectiv, dacă aceștia din urmă au emis facturi cu același numărul și aceiași seria, individualizată în propria contabilitate, către alte societăți.

În cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Bfrosâg (Ungaria) și de Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bfrosâg (Ungaria), prin deciziile din 9 februarie 2011 și din 9 martie 2011, primite de Curte la 22 februarie 2011 și la 23 martie 2011, în procedurile Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) și Peter Dávid împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), se statuează „Cu toate acestea, administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.”

În consecință, prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate la punctul 3.1 din prezenta, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control.

3.5. Organele de inspecție fiscală apreciază în mod eronat că tranzacțiile prevăzute la pct.3.1 din prezenta nu au la bază operațiuni reale, raportat la faptul că furnizorii/prestatorii săi nu au înregistrat în contabilitate facturile emise de aceștia din urmă.

Contestatoarea arată că potrivit art.10 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, nu îi revine ei, respectiv administratorului, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la terțe persoane. Organul fiscal încearcă să atragă răspunderea pentru faptele altuia, ceea ce este inadmisibil. Faptul că furnizorii, respectiv, prestatorii săi, nu au declarat facturile emise pe care le-a înregistrat în contabilitate se poate datora unei erori, erorile din declarațiile fiscale putând fi corectate în temeiul art.84 din Codul de procedură fiscală.

Societatea apreciază că toate facturile înregistrate în evidența contabilă sa, emise de operatorii/prestatorii, menționați la pct. 3.1 din contestație au la baza operațiuni reale, fiind nelegală și netemeinică reconsiderarea acestor operațiuni în temeiul art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu consecința stabilirii unor cheltuieli nedeductibile, întrucât cheltuielile menționate au fost efectuate în scopul realizării de profit, raportat la prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 care prevede că „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”.

Concluzionând cu privire la acest aspect, contestatoarea apreciază că nu poate fi privată de deductibilitatea cheltuielilor prevăzute la pct.3.1 din prezenta contestație, raportat la comportamentul contabil al partenerilor comerciali. În acest sens, în cauzele reunite C-80/11 și C-142/11 (Mahageben kft v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága, Peter David v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-aföldi Regionális Adó Igazgatósága) a menționat că „directiva înlătură o practică națională prin care autoritățile fiscale refuză dreptul de deducere a TVA pe motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că partenerul său comercial și-a respectat obligațiile sale statutare, în special în ceea ce privește TVA, sau pe motivul că persoana impozabilă nu a deținut, pe lângă factură, alte documente care să dovedească că partenerul său comercial a acționat corect, deși persoana impozabilă nu a fost în posesia vreunui document care să justifice suspiciunea că iregularitatea sau fraudă a fost comisă în cadrul sferei de activitate a partenerului său.”

CJUE a menționat în cauzele Mahageben și David că este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv. Mai mult, Curtea a menționat că nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzul acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul. Astfel, instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice. Dat fiind că refuzul dreptului de deducere din această hotărâre este o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl constituie dreptul menționat, revine autorității fiscale să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare. Potrivit jurisprudenței Curții, operatorii care iau toate măsurile ce pot fi pretinse în mod rezonabil de la un operator pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate într-o fraudă, indiferent dacă este vorba de o fraudă privind TVA-ul sau de alte fraude, trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni, fără a risca să piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

În cauza C-285/11, Bonik a stabilit că întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a

justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. Rezultă că, dacă instanța de trimitere ar trebui să considere realizarea efectivă a livrărilor de bunuri în cauză în litigiul principal și utilizarea în aval a acestor bunuri de către societatea Bonik în scopul propriilor operațiuni taxabile ca fiind dovedite, ar reveni în continuare acestei instanțe sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective.

În cauza C-277/14, PPUH, Curtea a reiterat concluziile anterioare. Potrivit Curții, este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză, pot fi pretinse în mod rezonabil din partea unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze. Deși o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia, administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile celei de a șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

4. Considerații privind preținsele abaterii constatate de organele de inspecție fiscală raportat la impozitul pe profit de la pct.K din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.x din Cap. II intitulat marginal “Constatări fiscale”.

Contestatoarea arată că la acest punct inspecția fiscală constată că, prin înregistrarea și declararea sumei de x lei ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale a încălcat prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003, care stabilește că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Urmare a celor detaliate, aferent anului 2012 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de x lei.

În nota explicativă data de administrator se menționează ca achiziția unui imobil de la SC x SRL nu a mai fost definitivată, la final SC x SRL nerecuperând suma de x lei.

Contestatoarea arată că, contrar celor stabilite de organele fiscale art.24 alin.(1) din Legea 571/2003, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. Alin.(1) al art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, 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 Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, 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.

Raportat la aceste considerente, contestatoarea apreciază că în mod netemeinic organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de 122.000 lei, în condițiile în care aceasta reprezintă o cheltuială deductibilă, luată în calcul în mod corect la stabilirea profitului impozabil.

5. Considerații privind preținsele abaterii constatate de organele de inspecție fiscală, raportat la TVA, de la pct.C din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.F-TM 407/06.10.2017 din Cap. II intitulat marginal “Constatări fiscale”.

Contestatoarea arată că în anul 2009, a înregistrat contabil o achiziție de imobil (cofetărie situată în x, b-dul xa nr. x), în baza facturii nr. x, emisă de vânzătorul SC xSRL. Conform celor declarate de administrator, transferul dreptului de proprietate asupra imobilului nu s-a perfectat (bunul imobil a fost supus executării silite de către AJFP x). Baza impozabilă a facturii menționate a fost de x lei, valoare pentru care a fost dedusă TVA în cuantum de x lei.

Se reține că la scoaterea din patrimoniu a imobilului (în luna I 2012) SC SRL a încălcat prevederile art.149 alin.(4) lit.e) din Legea 571/2003, apreciindu-se că avea obligația de anulare a tranzacției bunului imobil, odată cu scoaterea din patrimoniu și să procedeze la ajustarea TVA inițial dedusă cu suma de 23.180 lei. Astfel, TVA fără drept de deducere stabilită suplimentar de inspecția fiscală este în cuantum de 23.180 lei.

Contestatoarea consemnează că în conformitate cu art.128 alin. (1) din Legea 571/2003, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar potrivit art.145 alin.(2) lit. a) din Legea 571/2003, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.

Conform art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal „Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații: b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză că urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj.

De asemenea, pct.20 (1) din Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 prevede faptul că „în situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoane impozabile. În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru intrări intracomunitare.”, iar pct.20 (1²) prevede că în sensul art.138 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. În cazul prestărilor de servicii, prevederile art.138 lit.a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare.

Raportat la aceste aspecte, contestatoarea apreciază că nu se impunea ajustarea bazei de impozitare din moment ce nu a existat un acord scris între părți

privind desființarea totală a contractului sau o hotărâre judecătorească definitivă ori de arbitraj.

6. Considerații privind nelegalitatea procesului verbal încheiat în data de 05.10.2017 de către inspecția fiscală prin care se sesizează organele de urmărire penală cu privire la preținsele fapte de evaziune fiscală.

Contestatoarea arată că raportat la dispozițiile art.132 din Legea 207/2015, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală, cu privire la preținse infracțiuni de evaziune fiscală. Deși așa cum rezultă din dispozițiile art.132 alin.(1) din Legea 207/2015, sesizarea organelor de urmărire penală de către organele de inspecție fiscală se circumscrie unei obligații ale acestora din urmă, apreciind că acest din urmă text legal nu ar trebui să devină un automatism, făcându-se abstracție de dispozițiilor Codului Penal.

Particularitatea procedurii fiscale rezultă din ceea ce spune cu înțâietate art.1 alin.(2) Cod fiscal în acord cu care „Cadrul legal de administrare a taxelor, impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală.” coroborat cu art. 277 alin.(1) lit. a) Cod procedură fiscală potrivit căruia *„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 impunere și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.”* Adăugând acestor dispoziții legale și prevederile cuprinse în art.2 alin.(1) Cod procedură fiscală, societatea concluzionează în sensul că particularitatea caracteristică pentru procedura fiscală este aceea de a fi o procedură non-penală, patrimonială, autonomă și complet echipată din perspectivă instrumentală să soluționeze toate aspectele și incidentele ce se ivesc în cursul evoluției sale.

Raportându-se la procedura penală, strict sub raportul acesteia cu procedura fiscală, folosind drept reazem prevederile legale cuprinse cu prioritate în art. 15 Cod penal potrivit căroră „infracțiunea este fapta prevăzută de legea penală, săvârșită cu vinovăție, nejustificată și imputabilă persoanei care a săvârșit-o.” continuate apoi de dispozițiile art. 28 Cod procedură penală intitulat *„Autoritatea hotărârii penale în procesul civil și efectele hotărârii civile în procesul penal”* contestatoarea conchide în sensul că procedura în discuție este una incidentală a cărei implicare în materia fiscală este strict determinată de prevederile legale exprese cuprinse, fie în legea de procedură fiscală, fie în legea penală (Codul de procedură penală și Codul penal).

Noul cod de procedură penală inovează în plan semantic prin introducerea termenului suspiciune rezonabilă, întâlnit și sub forma presupunere rezonabilă, bănuială rezonabilă sau îndoială rezonabilă. Recurența acestui termen (apare de mai mult de 30 de ori în cuprinsul codului) și mai ales atașarea lui la cele mai

importante instituții procesuale (acțiunea penală, tehnicile speciale de supraveghere și cercetare, măsurile preventive, începerea urmăririi penale, condamnarea etc.)

Referitor la semnificația termenului de suspiciune rezonabilă în doctrina s-a precizat că suspiciune rezonabilă reprezintă un temei obiectiv, rezultat din anumite fapte sau împrejurări pentru a suspecta o persoană de săvârșirea unui fapte prevăzute de legea penală. De asemenea s-a reținut că prin suspiciune rezonabilă trebuie înțeles suspiciune bazată pe motive verosimile (plauzibile)

În legătură cu jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, referitoare la termenul „suspiciune rezonabilă” se observă că instanța europeană a analizat aceasta sintagmă pe tărâmul art. 5 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale. Astfel, instanța de la Strasbourg a reținut că prin existența unei suspiciuni rezonabile se înțelege existența unor date sau informații de natură să convingă un observator obiectiv și imparțial că este posibil ca o persoană să fi săvârșit o infracțiune (Hotărârea din 30 august 1990, pronunțată în Cauza Fox Campbell și Hartley împotriva Regatului Unit, Paragraful 32). Caracterul rezonabil al suspiciunii se apreciază în funcție de circumstanțele fiecărei cauze, curtea precizând, că nu se poate pune în discuție o simplă suspiciune sau o suspiciune bazată exclusiv pe bună credință, ci o suspiciune rezonabilă ce presupune un test obiectiv (hotărârea din 19 mai 2004 pronunțată în cauza Gusinshiy împotriva Rusiei, paragraful 53).

Societatea arată că în conformitate cu dispozițiile art. 9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, constituie infracțiunea de evaziune fiscală și se pedepsește cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi, următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive.

Așadar este limpede ca întocmirea unor evidențe eronate sau cu întârziere de către contribuabili care au ca efect reducerea impozitului datorat asupra profitului, nu poate să ducă la măsuri sancționatorii de natură penală. Pentru ca o persoană să poate fi sancționată penal pentru o astfel de faptă, trebuie să se dovedească fără dubiu, că există probe din care să rezulte că fapta penală reținută în sarcina respectivei persoane a fost săvârșită în scopul sustragerii de la plata impozitelor sau în scopul prejudicierii bugetului de stat. Cu alte cuvinte legea pretinde ca faptele respective să aibă un caracter fraudulos deci să întrunească elementele constitutive ale vreunei infracțiuni. Mai mult decât atât persoană acuzată de o astfel de faptă trebuie să prevadă caracterul nelegal al faptei și să aibă dorință de a realiza acest caracter nelegal.

Or, raportat la elementele de natură factuală expuse pe larg în conținutul procesului verbal încheiat în data de 05.10.2017, contestatoarea arată că nu rezultă elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea

241/2005, sub aspectul laturii subiective a infracțiunii cu care au fost sesizate organele de urmărire penală, raportat la standardul necesar pentru începerea urmăririi penale (art. 305 alin. 3 din Codul de Procedura Penală).

Concluzionând cu privire la acest aspect, contestatoarea apreciază că nu toată sfera de acțiune a procedurii fiscale este de interes pentru procedura penală, astfel încât în aplicarea dispozițiilor art.132 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, atunci când organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală, ar trebui să se raporteze la conceptul de bănuială rezonabilă/suspiciune rezonabilă, iar în măsura în care din actele de control întocmite nu rezultă raportat la acest standard, săvârșirea unei infracțiuni, nu se impune sesizarea organelor de urmărire penală.

Având în vedere considerentele de fapt și de drept expuse în cele expuse supra, contestatoarea solicită admiterea contestației.

La contestația formulată, contestatoarea a anexat:

- împuternicire avocațială;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x;
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x
- Situația privind termenul scadent al obligațiile fiscale principale;
- Raportul de inspecție fiscală nr. x;
- Procesul verbal încheiat în data de x.

Referitor la contestația formulată în data de 29.12.2017, urmare a îndreptării erorii materiale din Decizia de nemodificare a bazei de impozitare nr.x și emiterea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.x editate la data de 15.11.2017, SC x SRL solicită:

1. Admiterea contestației fiscale, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. x emisă de către AJFP x, cu privire la TVA, respectiv a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. x și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. x (editate la data de 15.11.2017 și comunicate, sub semnătura, la data de 17.11.2017) privind impozitul pe profit.

2. Admiterea contestației fiscale, cu consecința anulării parțiale a raportului de inspecție fiscală x (editat la data de 15.11.2017 și comunicat, sub semnătura, la data de 17.11.2017), emis de către AJFP x, cu privire la impozitul pe profit și TVA aferentă.

Contestatoarea arată că în urma unei inspecții fiscale care a vizat activitatea sa au fost emise: decizia de nemodificare a bazei impozabile și decizia privind modificarea bazei de impunere în cazul impozitului pe profit, respectiv o decizie de impunere prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe profit a fost diminuată pierderea

fiscală înregistrată și declarată cu suma de x lei, iar în ceea ce privește obligațiile fiscale în materie de TVA s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de x lei.

Societatea apreciază că din punctul său de vedere sunt nefondate obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa, impunându-se anularea acestora, având în vedere următoarele motive:

A. Cu privire la fondul contestației fiscale - nedeductibilitatea cheltuielilor reprezentând achiziții de bunuri și servicii destinate desfășurării de activități impozabile:

a.l) Contestatoarea arată că organul fiscal refuză exercitarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit pentru achizițiile de bunuri și servicii de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL pe motiv că nu deține facturile fiscale (documentele primare fiind distruse într-un incendiu, iar la reconstituirea acestora, furnizorii antementionați nu au dat curs solicitării de a-i remite duplicate), respectiv că tranzacțiile nu reflectă operațiuni economice reale, cu consecința emiterii Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. x și a Deciziei de impunere nr. x.

Aspectele referitoare pretinsele abateri constatate de organele de control sunt menționate la punctele D, G și J raportat la impozitul pe profit, respectiv la punctul B raportat la TVA, din Raportul de inspecție fiscală nr. x. Consecința fiscală a reîncadrării acestor operațiuni de către organele de inspecție fiscală, s-a concretizat în diminuarea pierderii fiscale declarate cu suma de x lei (x), respectiv în neacordarea deductibilității TVA în cuantum de x lei.

Contestatoarea susține că abordarea organelor de inspecție fiscală este profund nelegală și în măsură a o prejudicia în mod iremediabil, întrucât dovada efectuării achizițiilor de materiale poate fi observată prin faptul că deține note de intrare recepție a bunurilor achiziționate (care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală), bunuri care au fost vândute altor beneficiari, care au declarat, la rândul lor, achizițiile efectuate de la ea - fiind astfel obținute venituri impozabile care au creat venituri bugetului de stat. Ori, dacă achizițiile nu aveau loc, cum ar fi putut exista aceste materiale pentru a fi vândute. De asemenea arată că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, organele de control nu au făcut nicio referire la legalitatea veniturilor realizate aferent vânzării bunurilor, a căror aprovizionare, în viziunea controlurilor fiscale, reflecta operațiuni economice nereale.

De asemenea susține, că regimul deducerilor în materia TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec, p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec, p.

1-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec, p. 1-1599, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec, p. 1-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. 1-14009, punctul 24, precum și Hotărârea Mahageben și Dâvid, citată anterior, punctul 39). Prin urmare, fapta organelor de control încalcă principiul neutralității perfecte a TVA.

Contestatoarea arată că organul de control în mod evident nu a înțeles, nici în urma prezentării opiniei sale, faptul că neutralitatea TVA poate fi „trunchiată” de organele fiscale exclusiv în situația în care acestea dovedesc că un contribuabil „știa, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind TVA”. Astfel în CJUE în speța C-18/13, Maks Pen EOOD cu referire la C-439/04 resp C-440/04 Axei Kittel și Racolta Recycling -invocată chiar de către organul de control - și afacerea C-285/11 Bonik, subliniază în par.29 faptul că revine organelor fiscale proba faptului că respectivul contribuabil a luat parte la un mecanism fraudulos, ca expresie a principiului că buna-credință se prezumă. Concluzia Curții a fost că atâta timp cât nu se probează de către organul fiscal în mod obiectiv că un contribuabil știa sau ar fi trebuit să știe că ia parte la un mecanism fraudulos în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celorlalți participanți implicați în sistemul de TVA. Ori, în acest sens, contestatoarea se întrebă, care sunt faptele care dovedesc că putea să știe că prin achizițiile de la acești furnizori intră într-un lant de fraudare a TVA, din moment ce:

- Verificările minime, solicitate de lege privind înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorilor nu au evidențiat nici o „anomalie”;
- nu poate verifica declarațiile 390 ale furnizorilor săi;
- nu poate verifica cui aparține un mijloc de transport, pe numele cui este înmatriculat și care este legătura dintre proprietar și deținător;
- nu poate verifica realitate și autenticitatea unui cont bancar, acestea fiind informații chiar protejate de secretul bancar.

În ceea ce privește documentele justificative deținute (recepția bunurilor și dovada ieșirii acestora), care au fost ignorate în mod voit de către echipa de inspecție fiscală, contestatoarea arată că:

- se vorbește despre faptul că societățile furnizoare în discuție nu au declarat livrările către ea dar în chiar preambulul proiectului de R.I.F. se menționează că a fost una dintre societățile care a realizat achiziții nedeclarate de către acești furnizor - în fapt acesta fiind și motivul verificării sale;
- organul fiscal menționează cu rea-credință și animat de aceeași dorință nelegală de a stabili în sarcina sa obligații suplimentare de plată faptul că a procedat la plata prin numerar a mărfurilor achiziționate pentru „eludarea” folosirii instrumentelor bancare de plată, în condițiile în care:

- Plățile în numerar permise de lege;
- Nu exista la momentul tranzacțiilor și nici acum nici o obligație legală de a efectua plăți exclusiv prin intermediul altor instrumente de plată;
- După cum reiese și din declarația reprezentantului societății, agenții de vânzări ai furnizorilor, la livrarea mărfurilor solicitau plata (în numerar) a bunurilor livrate.

În ceea ce privește ignorarea documentelor: fișe de magazie, NIR-uri, etc, întocmite și prezentate organelor de control - fără a fi luate în calcul, contestatoarea arată că aceste mărfuri au intrat în mod incontestabil în gestiunea sa, întrucât ulterior au fost revândute către alți cumpărători (persoane fizice sau juridice) așa cum reiese din documentația prezentată organelor de control. Niciunde în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu este precizat acest foarte important detaliu.

Contestatoarea susține că, dacă aceste mărfuri (produse) nu ar fi existat în gestiunea societății, aceasta nu ar fi avut ce să vândă către clienții săi iar societatea nu ar fi putut înregistra venituri care au constituit baza profitului impozabil și a TVA colectată. Prin urmare, arată că inspectorii fiscali măresc artificial baza de impozitare a impozitului pe profit și a TVA aferentă întrucât a înregistrat deja în conturile de venituri sumele aferente vânzării acestor produse, care potrivit inspectorilor nu au existat.

Mai mult, aceștia considera că societatea nu prezintă documente justificative pentru produsele achiziționate însă tot ei menționează NIR-urile, partial-fisele de magazie în care sunt operate produsele respective și la intrări și la ieșiri.

Contestatoarea susține că în temeiul dispozițiilor art. 73 alin.(2) Cod procedură fiscală, organul de control are obligația de a proba orice măsură luată, ori acesta (tocmai în dovedirea atitudinii sale abuzive) s-a limitat doar la a menționa că achizițiile efectuate pot reprezenta operațiuni economice nereale;

- I.C.C.J prin Decizia nr. 672/2014, probabil necunoscută sau, și mai grav, ignorată de organul de control a menționat în mod expres faptul că „atât timp cât nu s-a dovedit că un document a fost contestat/anulat în vreun fel, calitatea acestuia de document justificativ nu poate fi înlăturată...”, ceea ce interzice fapta organelor de inspecție fiscală de a nesocoti documentele puse la dispoziție.

Pe de altă parte, așa cum rezultă chiar din conținutul RIF, a deciziei de impunere, a celei de modificare a bazei impozabile, dar și din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, toate achizițiile de bunuri și servicii au fost făcute exclusiv pentru desfășurarea obiectului de activitate.

Astfel, din punct vedere strict tehnic, în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor în discuție, cu titlu general contestatoarea dorește să precizeze spre știința organelor de inspecție fiscală că regimul deducerii taxei pe valoarea adăugată este reglementat exclusiv de Titlul VI, Capitolul 10 al Codului fiscal (la data operațiunilor) ce instituie îndeplinirea a 3 condiții expres menționate de lege.

Astfel, prevederile art. 145 alin.(2) dispun în mod imperativ faptul că „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.”

Din analiza acestei prevederi legale rezultă că prima condiție ce trebuie îndeplinită pentru exercitarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor unei persoane este ca acesta să aibă calitatea de persoană impozabilă. Așadar, în sensul art.127 alin.(1) Cod fiscal, prin „persoană impozabilă” urmează a se înțelege orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute de codul fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Prin urmare, contestatoarea conchide că două sunt condițiile esențiale ce trebuie îndeplinite pentru a se afla în prezența unei „persoane impozabile” în materie de TVA:

- desfășurarea unei activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia;

- desfășurarea activității economice de o manieră independentă.

Noțiunea de „activitate economică” este definită de art.127 alin.(2) Cod fiscal și cuprinde:

- activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora;
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Cum această noțiune de calitate impozabilă nu a fost contestată de către organele fiscale, societatea menționează că cea de-a doua condiție a cărei îndeplinire este obligatorie conform prevederilor art.145 alin.(2) Cod fiscal este ca achizițiile persoanei impozabile să fie destinate desfășurării de operațiuni taxabile.

Astfel, după cum a menționat și anterior, contestatoarea precizează că desfășoară doar operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată - chestiune confirmată de către organele fiscale atât prin acceptarea ca valabile și corecte a operațiunilor de vânzare a bunurilor.

Cea de-a treia condiție necesară exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este cea prevăzută de art.146 alin.(1) Cod fiscal, conform căreia „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei (...) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute în art. 155 alin.(5)”, este într-adevar neîndeplinită, dar, independent de voința sa - la reconstituirea documentelor distruse în incendiu, o parte din furnizori, nu au dat curs solicitării de a remite duplicate.

a.2) Contestatoarea arată că organul fiscal refuză exercitarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit pentru achizițiile de bunuri și servicii detaliate la punctele B, E și H raportat la impozitul pe profit,

respectiv la punctul A raportat la TVA, din Raportul de inspecție fiscală nr. x. Consecința fiscală a reîncadrării acestor operațiuni de către organele de inspecție fiscală, s-a concretizat în diminuarea pierderii fiscale declarate cu suma de x lei, respectiv în neacordarea deductibilității TVA în cuantum de x lei. În speța, societatea arată că este vorba de lipsa documentelor justificative (facturi) pentru o serie de achiziții de bunuri și servicii.

Prin contestația înregistrată la AJFP x sub nr. x depusă împotriva constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. x (și actele administrativ-fiscale subsecvente), contestatoarea susține că a prezentat succint, și lămuritor, argumentele legale avute în vedere la solicitarea acordării deductibilității atât pentru cheltuielile în cauză, cât și pentru TVA aferentă acestora (a se vedea paginile 15-17 din contestația).

a.3) Contestatoarea arată că organul fiscal refuză exercitarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit pentru achiziția unui bun imobiliar - operațiune detaliată la punctul K raportat la impozitul pe profit, respectiv la punctul C raportat la TVA, din Raportul de inspecție fiscală nr. x.

Consecința fiscală a reîncadrării operațiunii de către organele de inspecție fiscală, s-a concretizat în diminuarea pierderii fiscale declarate cu suma de x lei, respectiv în neacordarea deductibilității TVA în cuantum de x lei. În speța, societatea arată că este vorba de achiziția unui imobil, care din motive independente de voința sa, nu a mai intrat în patrimoniul propriu.

Prin contestația înregistrată la AJFP x sub nr. x depusă împotriva constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. x (și actele administrativ-fiscale subsecvente), contestatoarea menționează că a prezentat argumentele legale avute în vedere la solicitarea acordării deductibilității atât pentru cheltuielile cu imobilul în cauză, cât și pentru TVA aferentă acestuia (a se vedea paginile 30-32 din contestația).

a.4) Contestatoarea arată că organul fiscal refuză exercitarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit pentru achizițiile de bunuri și servicii detaliate la punctele C, F și I raportat la impozitul pe profit, din Raportul de inspecție fiscală nr. x.

Consecința fiscală a reîncadrării operațiunii de către organele de inspecție fiscală, s-a concretizat în diminuarea pierderii fiscale declarate cu suma de x lei x. În speța, contestatoarea susține că este vorba de materialele pirotehnice ieșite din termenul de garanție, și pentru care s-a procedat la distrugerea lor, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

Prin contestația înregistrată la AJFP x sub nr. x depusă împotriva constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. x (și actele administrativ-fiscale subsecvente), contestatoarea menționează că a prezentat argumentele legale avute în vedere la solicitarea acordării deductibilității pentru cheltuielile înregistrate cu

mărfurile ieșite din termenul de garanție și distruse (a se vedea paginile 17-18 din contestația).

a.5) Contestatoarea arată că organul fiscal, o data în plus a dat dovada de tendențiozitate, atunci cand, pentru bunurile (artificii) expirate a procedat la distrugerea lor, procedând în contabilitate la înregistrarea TVA colectată în sumă de x - mărfuri distruse în luna XII 2010, respectiv în luna IX 2011. Pe parcursul RIF-ului, niciunde, organele de inspecție fiscală nu fac referire la faptul că în mod eronat, a înregistrat și declarat TVA colectată, în situația în care, conform prevederilor 128 alin(8) lit.b), citează: *“Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): ... b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate ... în condițiile stabilite prin norme”*. Iar la pct.6 alin.(12) din HG 44/2004, dat în aplicarea articolului menționat, se arată: *“În sensul art. 128 alin(8), lit.b) din Codul fiscal, nu se considera livrare de bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite cumulative următoarele condiții:*

- a) bunurile nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente ...;*
- c) se face dovada ca bunurile au fost distruse”.*

Contestatoarea consemnează că așa cum reiese din RIF, organele de control au constatat (a se vedea cele menționate la capitolul "impozit pe profit") că îndeplinește toate cele trei condiții mai sus enumerate.

De asemenea, arată că art. 7 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală stabilește în sarcina organului fiscal obligația examinării stării de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Probabil, în dorința de a nu diminua obligațiile de plată, inspectorii fiscali au omis a face referire la TVA colectată în mod eronat, în suma de x lei.

Prin urmare, pentru toate cele prezentate mai sus și probate de documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, contestatoarea solicită admiterea contestației, cu privire la acordarea deductibilității pentru cheltuieli în sumă de x lei, cu consecința anularii diminuării pierderii fiscale declarate, cu suma menționată, respectiv acordarea dreptului de deducere a TVA în cuantum de lei .

De asemenea, contestatoarea solicită în eventualitatea neluării în considerare a argumentelor legale prezentate, a se avea în vedere diminuarea prejudiciului menționat în Procesul-verbal din 05.10.2017, reprezentând “TVA suplimentară” în sumă de x lei, cu valoarea TVA colectată în mod eronat, pentru bunurile distruse urmare expirării termenului de garanție, în cuantum de x lei.

La contestația formulată, contestatoarea a anexat:

- Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. x și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. x (editate la data de 15.11.2017);

- Raportul de inspecție fiscală emis de către AJFP x (paginile 1-23), așa cum a fost comunicat, sub semnătura, la data de 17.11.2017.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. x și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. x
Perioada verificată 01.01.2010-31.12.2016.

Impozit pe profit.

În urma verificării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A) Cu privire la modul de calcul, evidențiere și declarare a profitului impozabil/pierderii fiscale au fost constatate erori de calcul a pierderii fiscale declarate la 30 septembrie 2010, de x lei. SC x SRL nu a inclus pe cheltuieli nedeductibile valoarea de x lei, reprezentând "impozitul minim" datorat (și achitat).

În consecința inspecției fiscale a stabilit cheltuieli nedeductibile fiscale în sumă de 6.450 lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B) Urmare unui incendiu care a avut loc la locul de păstrare a arhivei (Proces-verbal de intervenție nr. x, încheiat de reprezentanții Inspectoratului pentru Situații de Urgență x) o parte din arhiva societății a fost distrusă. Prin demersurile întreprinse de contribuabil au fost reconstituite/recuperate cea mai mare parte din documentele justificative aferente perioadei 01.01.2010-31.12.2011.

Inspecția fiscală, în baza registrului-jurnal (recuperat din baza de date IT), a procedat (în temeiul criteriului de sondaj stabilit) la efectuarea punctajului dintre documentele justificative deținute și datele înscrise în registru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate cazurile societatea a putut prezenta acte/documente justificative privind cheltuielile deductibile înregistrate. În anexa nr. 6 sunt prezentate operațiunile pentru care nu au putut fi prezentate documente de achiziție. Cheltuielile deductibile înregistrate, aferente acestor operațiuni, în intervalul ianuarie-septembrie 2010 (unitatea a înregistrat în acest interval doar pierdere), sunt în sumă de x lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscale, pentru intervalul ianuarie - septembrie 2010, suma de x lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C) Cu privire la înregistrarea pe cheltuieli de exploatare (în luna V 2010) a unor mărfuri care au ieșit din termenul de valabilitate (artificii), în cuantum de x lei,

SC x SRL a tratat aceasta cheltuială ca fiind deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL nu poate beneficia de deductibilitatea costurilor în sumă de x lei ("artificii" expirate), întrucât condiția obligatorie privind asigurarea stocurilor, prevăzută la art. 21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare următoarele, nu a fost îndeplinită. În consecință inspecția fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru intervalul ianuarie - septembrie 2010, suma de x lei.

D) Urmare analizei neconcordanțelor din declarațiile informative D394 (anexa nr.7), pentru intervalul I 2010 – XII 2016, coroborat cu informațiile puse la dispoziție de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, au fost identificate achiziții declarate de SC x SRL și nedeclareate de următorii furnizori/prestatori: SC x SRL CUI RO 1x; SC x SRL CUI RO x; SC x SRL CUI RO x și SC x SRL CUI RO x.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că societatea nu a putut prezenta inspecției facturile emise de acești furnizori, utilizând informații din evidența de gestiune (NIR, bonuri de consum, etc), cea tehnic-operativă (jurnalele de cumpărări) și cea contabilă (fisa furnizori, registru-jurnal).

În legătura cu furnizorii menționați, echipa de inspecție a avut în vedere următoarele constatări și informații:

d.l) aferent trim. I -III 2010 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL în cuantum de x lei (baza impozabilă). Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative D 394 și, conform adresei nr.x emisă de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, înregistrată la AIF x sub nr.x (anexa nr. 8), referitoare la furnizorul SC x SRL, CUI RO x, potrivit căreia în urma unei inspecții fiscale efectuate la acest furnizor s-a constatat că au fost declarate achiziții și livrări în numele acestui contribuabil, atât pe teritoriul național cât și în statele membre UE. De asemenea a fost efectuat un control încrucișat la SC x SRL, având ca obiect tranzacțiile dintre cei doi contribuabili. Prin actul de control încheiat s-a constatat că x a primit comenzi pentru tipărirea de facturi și chitanțe atât pentru x cât și pentru alți 47 de agenți economici - în acest sens fiind anexată situația centralizatoare a acestora. Reprezentantul legal al SC x SRL a declarat că nu are posibilitatea verificării calității de împuternicit al celui care face comanda sau dacă datele de identificare ale societății comerciale în numele căreia se face comanda sunt corecte ori reale. Reprezentantul legal al x a declarat că începând cu anul 2009 s-a confruntat cu probleme legate de achiziții și livrări efectuate în numele societății sale. În plus față de cele mai sus menționate, s-a mai constatat că:

- SC x SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC x SRL;
- Obiectul de activitate al SC x SRL este "fabricarea de articole de îmbrăcăminte și accesorii";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9), în acest interval achizițiile au fost contabilizate în contul 303 "materiale de natura obiectelor de inventar";

- Cea mai parte a facturilor înregistrate (conform jurnalelor de cumpărări) sunt cu valori cuprinse între x lei și x lei, acestea fiind decontate - conform registrului casa - prin plăți în numerar.

d.2) aferent trim. I - III 2010 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL CUI RO x, în sumă de x lei (bază impozabilă). Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative D394 și, conform adresei nr. x emisă de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, înregistrată la AIF x sub nr.x, urmare unui control încrucișat efectuat la SC x SRL (privind comandarea și achiziționarea unor facturiere și chitanțiere conținând datele unor contribuabili cărora le-a fost furată identitatea), la poziția 37 figurează SC x SRL. În numele acestui contribuabil au fost achiziționate 200 de blocuri facturiere, cu seria x, de la nr.x. În plus față de cele mai sus menționate, s-a mai constatat că:

- SC x SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC x SRL;

- Obiectul de activitate al SC x SRL este "fabricarea altor articole de îmbracaminte, exclusiv lenjeria de corp";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) achizițiile au fost contabilizate în următoarele conturi: ct. 302 "material consumabile", ct. 371 "mărfuri" cu analitic 102 "materiale pirotehnice", ct. 604 "cheltuieli privind materialele nestocate";

- toate facturile înregistrate sunt cu valori cuprinse între x lei și x lei, acestea fiind decontate integral -conform registrului casa - prin plăți în numerar.

În total, aferent intervalului 01.01. - 30.09.2010 au fost identificate achiziții declarate de SC Doi Amici SRL și nedeclarate de furnizori/prestatori x și x în sumă de x lei (baza impozabilă) - anexa nr. 10.

Conform celor declarate de dl. x, administratorul SC x SRL, în Nota explicativă dată (anexa nr. 11), lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au fost distruse (în incendiul din 25.06.2014), iar solicitărilor de documente adresate unor furnizori nu li s-a dat curs, până la data inspecției. De asemenea, din cele declarate rezulta că de la acești 4 furnizori au fost achiziționate bunuri (biciclete și componente, produse pirotehnice, etc), respectiv servicii de natura reparatii/intretinere/amenajare, etc, bunurile au fost revândute către diverși terți. În nota explicativa se mai arată că modul de livrare a bunurilor s-a făcut la sediul ori punctele de lucru ale SC x SRL, cu mijloacele de transport ale furnizorilor. Plata în numerar a fost făcută direct către reprezentanții (șoferii) furnizorilor. Organele de inspecție fiscală au constatat că exista indicii temeinice ca facturile înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL, ca fiind emise de SC x SRL și SC x SRL, nu au la baza operațiuni reale -condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită - operațiunile înregistrate având scopul diminuării obligațiilor bugetare, respectiv: TVA și impozit pe profit. Operațiunile înregistrate în

evidența contabilă a SC x SRL aferent relației economice cu furnizorii antementionați, nu au la baza operațiuni reale, urmare faptului că:

- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada ca operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite;

- nu se poate confirma prin nici o metodă realitatea tranzacțiilor.

În susținere s-au mai avut în vedere și Decizia Curții Europene de Justiție în cazul Halifax C-255/02, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6, art.14 alin.(2) din OG 92/2003, pct. 6.1 din HG 1050/2004.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor mai sus menționate, cu consecința stabilirii de cheltuieli nedeductibile în sumă de 127.101 lei.

Urmare aspectelor detaliate la punctele A), B), C) și D), aferent intervalului 1.01.2010 - 30.09.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de x lei .

2. Perioada octombrie - decembrie 2010

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că:

E) Urmare unui incendiu o parte din arhiva societății a fost distrusă. Prin demersurile întreprinse de contribuabil au fost reconstituite/recuperate cea mai mare parte din documentele justificative aferente perioadei 1.01.2010 - 31.12.2011. Inspecția fiscală, în baza registrului-jurnal (recuperat din baza de date IT), a procedat (în temeiul criteriului de sondaj stabilit) la efectuarea punctajului dintre documentele justificative deținute și datele înscrise în registru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate cazurile societatea a putut prezenta acte/documente justificative privind cheltuielile deductibile înregistrate. În anexa nr.6 sunt prezentate operațiunile pentru care nu au putut fi prezentate documente de achiziție. Cheltuielile deductibile înregistrate, aferente acestor operațiuni, în intervalul trimestrului IV 2010 sunt în sumă de x lei.

În conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru intervalul ianuarie - septembrie 2010, suma de x lei.

F) Cu privire la înregistrarea pe cheltuieli de exploatare (în luna XII 2010) a unor mărfuri care au ieșit din termenul de valabilitate (artificii), în cuantum de x lei, SC x SRL a prezentat inspecției fiscale documentele mai susamintite, respectiv a tratat aceasta cheltuială ca fiind deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil. Documentele prezentate în susținerea realității situației menționate sunt natura celor

puse la dispoziția inspecției fiscale în cazul detaliat la pct. C).

Inspecția fiscală a constatat că SC x SRL nu poate beneficia de deductibilitatea costurilor în sumă de xx lei ("artificii" expirate), întrucât condiția obligatorie privind asigurarea stocurilor, prevăzută la art. 21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare următoarele, nu a fost îndeplinită. Conform celor declarate în Nota explicativa, mărfurile nu au fost asigurate.

În consecința inspecției fiscale au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru intervalul ianuarie - septembrie 2010, suma de x lei.

G) Urmare cuantificării riscului fiscal (aferent neconcordanțelor din declarațiile informative D 394) au fost calculate "sume suplimentare probabile" în valoare de x lei. Sumele suplimentare probabile sunt aferente unor achiziții de bunuri/servicii declarate de SC x SRL ca fiind efectuate de la operatori economici de pe teritoriul național, și care nu au fost cuprinse de acești furnizori în declarațiile informative D 394, depuse la organele fiscale teritoriale aferente.

Urmare analizei neconcordanțelor din declarațiile informative D 394 (anexa nr. 7), pentru intervalul I 2010 - XII 2016, coroborat cu informațiile puse la dispoziție de către Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale au fost identificate achiziții declarate de SC x SRL și nedecarate de următorii furnizori/prestatori: SC x SRL CUI RO x; SC x SRL CUI RO ; SC x SRL CUI RO x și SC x SRL CUI RO x. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată nu a putut prezenta inspecției facturile emise de acești furnizori, fiind utilizate informații din evidenta de gestiune (NIR, bonuri de consum, etc), cea tehnic-operativa (jurnalele de cumpărări) și cea contabilă (fisa furnizori, registru-jurnal).

În legătura cu furnizorii menționați, echipa de inspecție a avut în vedere următoarele constatări și informații:

g.1) aferent trim. IV 2010 au fost contabilizată și declarată o achiziție de la SC x SRL în cuantum de x lei (baza impozabilă). Livrarea nu a fost declarată de furnizor în declarațiile informative D 394.

În plus, conform adreselor Inspectoratului Județean de Poliție Mehedinți, înregistrate la AJFP x sub numerele x, SC x SRL figurează în lista furnizorilor unor operatori economici ai căror administratori sunt cercetați sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare de bani - adresele menționate constituie anexa nr. 8.

Inspecția fiscală a mai constatat:

- SC xi SRL nu deține factura nr. x, înregistrată în contabilitate ca fiind emisă SC x SRL;

- Obiectul de activitate al SC x SRL este "fabricarea altor articole de îmbracaminte, exclusiv lenjeria de corp";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) achiziția a fost contabilizată în contul 611 "cheltuieli cu întreținerea și reparațiile". Nu au putut fi prezentate documente justificative privind natura lucrărilor contabilizate de SC x SRL.

g.2) aferent trim. IV 2010 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL în sumă de x lei (baza impozabilă). Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative D394.

În plus, conform adresei administratorului SC x SRL, înregistrată la registratura ANAF sub nr. x (anexa nr. 8) se menționează faptul că acestui contribuabil i-a fost furată identitatea și că, citam: „*în piața apar în mod constant facturi de vânzare emise în numele societății noastre.*”

Inspekția fiscală a mai constatat:

- SC x SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC x SRL;

- Obiectul de activitate al SC x SRL este "transport rutier de mărfuri";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) achizițiile au fost contabilizate în contul 371 "mărfuri", analitice 01 "biciclete" și 02 "material pirotehnic";

- Toate facturile înregistrate sunt cu valori de până la 5.000 lei, acestea fiind decontate integral - conform registrului casa - prin plăți în numerar.

În total, aferent trimestrului IV 2010 au fost identificate achiziții declarate de SC x SRL și nedeclarate de furnizori/prestatori antementionați în sumă de x lei (baza impozabilă). Conform celor declarate de dl. x, administratorul SC x SRL, în Nota explicativă data (anexa nr. 11), lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au fost distruse (în incendiul din 25.06.2014), iar solicitările de documente adresată acestor furnizori nu i s-a dat curs, până la data inspekției neprimind actele solicitate. Cu privire la furnizorul YLANA DESIGN, care conform modului de contabilizare a achiziției ar fi prestat lucrări (ct. 611 „cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”) nu au putut fi prezentate niciun fel de documente justificative (în lipsa facturii), cum ar fi: situații de lucrări, devize, recepții, etc, dl. x, administratorul SC x SRL, în Nota explicativă dată, arată că între cei doi operatori economici au fost încheiate contracte de lucrări pentru: turnare beton (punct de lucru: x), reparații la hală din incinta SC x SRL (punct de lucru x). Conform celor menționate în nota, de la același furnizor au mai fost achiziționate bunuri: rafturi, cabina paznic, etc. Tot conform celor menționate în nota explicativă, reiese că, deși SC x SRL nu deține documente justificative cu privire la lucrările executate de SC x SRL, acestea pot fi vizualizate și la zi, chiar dacă au fost executate acum 6-7 ani.

Organele de inspekție fiscală menționează că din consultarea bazei de date ANAF reiese că aceasta societate nu a avut angajați și nici furnizori care să justifice volumul livrărilor către SC x SRL.

De asemenea, organele de inspekție fiscală au constatat că există indicii temeinice că facturile înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL, ca fiind emise de SC x SRL și SC x SRL, nu au la baza operațiuni reale-condiția de fond privind

transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită - operațiunile înregistrate având scopul diminuării obligațiilor bugetare ale SC x SRL, respectiv: TVA și impozit pe profit. Operațiunile înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL aferent relației economice cu furnizorii antementionați, nu au la bază operațiuni reale, urmare faptului că:

- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite;

- nu se poate confirma prin nici o metodă realitatea tranzacțiilor.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile conform celor mai sus menționate, cu consecința stabilirii de cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei (anexa nr.10), în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit. f) din Legea 571/2003 și pct. 44 din HG 44/2004, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Urmare aspectelor detaliate la punctele E), F) și G), aferent intervalului trimestrului IV 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscale în valoare de x lei (x).

În urma cheltuielilor nedeductibile fiscale stabilite suplimentar de inspecția fiscală au fost diminuate pierderile fiscale declarate de societate, la data de 30.09.2010 (cu suma de x lei), respectiv la data de 31.12.2010 (cu suma de x lei).

În concluzie aferent celor două exerciții financiare (ianuarie-septembrie 2010 și octombrie-decembrie 2010) a fost stabilită de inspecția fiscală o diminuare a pierderii fiscale declarate, în sumă totală de x lei.

Anul 2011

Conform declarației D101 depusă la organul fiscal rezulta că au fost declarate venituri totale (din exploatare și financiare) de x lei (x), respectiv cheltuieli totale (din exploatare și financiare) în sumă de x lei (x), rezultând o pierdere contabilă de x lei.

În urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că:

H) Urmare unui incendiu o parte din arhiva societății a fost distrusă. Prin demersurile întreprinse de contribuabil au fost reconstituite/recuperate cea mai mare parte din documentele justificative aferente perioadei verificate. Inspecția fiscală, în baza registrului-jurnal (recuperat din baza de date IT), a procedat (în temeiul criteriului de sondaj stabilit) la efectuarea punctajului dintre documentele justificative deținute și datele înscrise în registru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate cazurile societatea a putut prezenta acte/documente justificative privind cheltuielile deductibile înregistrate. În anexa nr. 6 sunt prezentate operațiunile pentru care nu au putut fi

prezentate documente de achiziție. Cheltuielile deductibile înregistrate, aferente acestor operațiuni, în anul 2011 sunt în sumă totală de x lei (x) -anexa nr. 6.

În conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru anul 2011, suma de x lei.

I) Cu privire la înregistrarea în anul 2011 pe cheltuieli de exploatare (în luna V în suma de x lei și în luna IX în valoare de x lei) a unor mărfuri care au ieșit din termenul de valabilitate (artificii), în quantum total de x lei, SC x SRL a prezentat inspecției fiscale documentele mai sus amintite, respectiv a tratat aceasta cheltuială ca fiind deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Inspecția fiscală a constatat că SC x SRL nu poate beneficia de deductibilitatea costurilor în sumă de x lei ("artificii" expirate), întrucât condiția obligatorie privind asigurarea stocurilor, prevăzută la art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu a fost îndeplinită. În consecința inspecția fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru anul 2011, suma de x lei.

J) Așa cum s-a menționat în preambulul acestui capitol, urmare cuantificării riscului fiscal (aferent neconcordanțelor din declarațiile informative D 394) au fost calculate "sume suplimentare probabile" în valoare de x lei. Sumele suplimentare probabile sunt aferente unor achiziții de bunuri/servicii declarate de SC Doi Amici SRL ca fiind efectuate de la operatori economici de pe teritoriul național, și care nu au fost cuprinse de acești furnizori în declarațiile informative D 394, depuse la organele fiscale teritoriale aferente.

Urmare analizei neconcordanțelor din declarațiile informative D 394, pentru anul 2011, coroborat cu informațiile puse la dispoziție de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, au fost identificate achiziții declarate de SC x SRL și nedeclarate de următorii furnizori/prestatori: SC x SRL CUI RO x; SC x SRL CUI RO x și SC x SRL CUI RO x.

Organele de inspecție fiscală au precizat că societatea verificată nu a putut prezenta facturile emise de acești furnizori, fiind utilizate informații din evidenta de gestiune (NIR, bonuri de consum, etc), cea tehnic-operativă (jurnalele de cumpărări) și cea contabilă (fișă furnizori, registru-jurnal). În legătura cu furnizorii menționați, s-a avut în vedere următoarele constatări și informații:

j.l) aferent anului 2011 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC x SRL în quantum de x lei (reprezentând baza impozabilă, din care în trim. III suma de x lei și în trim. IV suma de x lei. Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative D394 și, conform adresei nr. 866081/3.10.2011 emisă de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale înregistrată la AIF X sub nr. X, referitoare la furnizorul SC X SRL CUI RO X, se arată că urmare unei inspecții fiscale efectuate la acest furnizor s-a constatat că au fost declarate achiziții și livrări în numele acestui contribuabil, atât pe teritoriul național cât și în statele membre

UE. De asemenea a fost efectuat un control încrucișat la SC X SRL, având ca obiect tranzacțiile dintre cei doi contribuabili. Prin actul de control încheiat s-a fost constatat că X a primit comenzi pentru tipărirea de facturi și chitanțe atât pentru X cât și pentru alți 47 de agenți economici - în acest sens fiind anexata situația centralizatoare a acestora. Reprezentantul legal al SC X SRL a declarat ca nu are posibilitatea verificării calității de împuternicit a celui care face comanda sau dacă datele de identificare ale societății comerciale în numele căreia se face comanda sunt corecte ori reale. Reprezentantul legal al X a declarat că începând cu anul 2009 s-a confruntat cu probleme legate de achiziții și livrări efectuate în numele societății sale. În plus față de cele mai sus menționate, s-a mai constatat că:

- SC X SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC X SRL;

- Obiectul de activitate al SC XSRL este "fabricarea de articole de îmbrăcăminte și accesorii";

- Conform fisei furnizorului (anexa nr. 9), în acest interval achizițiile au fost contabilizate în următoarele conturi: ct. 303 "material de natura obiectelor de inventar", ct. 371 "mărfuri" cu analitic 102 "materiale pirotehnice", ct. 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- Cea mai parte a facturilor înregistrate (conform jurnalelor de cumpărări) sunt cu valori cuprinse între X lei și X lei, acestea fiind decontate - conform registrului casa - prin plăți în numerar. Din totalul achizițiilor, suma de X lei nu este achitată.

Cu privire la furnizorul X, care conform modului de contabilizare a achiziției ar fi executat servicii (ct. 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, în sumă totală de X lei (achiziție neachitată la data controlului), în Nota explicativă se arată că între cele două societăți a fost încheiat un contract de lucrări, constând în amenajarea și dotarea punctelor de lucru ale SC X SRL. SC X SRL nu a efectuat lucrările dar, în luna noiembrie 2011, la expirarea termenului de execuție, a facturat integral valoarea lucrărilor contractate (X lei). În nota se menționează că nu a fost achitat furnizorul/prestatorul pentru ca lucrările nu au fost efectuate.

j.2) aferent anului 2011 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC XSRL CUI RO X, în sumă de X lei (reprezentând baza impozabilă, din care în trim. III suma de X lei și în trim. IV suma de X lei - anexa nr. 10). Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative D394 și, conform adresei nr. X emisă de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, înregistrată la AIF X, urmare unui control încrucișat efectuat la SC X SRL (privind comandarea și achiziționarea unor facturiere și chitanțiere conținând datele unor contribuabili cărora le-a fost furată identitatea), la poziția 37 figurează SC X SRL. În numele acestui contribuabil au fost achiziționate 200 de blocuri facturiere, cu seria X, de la nr. 2501 la nr. 12500. În plus față de cele mai sus menționate, s-a mai constatat că:

- SC XSRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC X SRL;

- Obiectul de activitate al SC X SRL este "fabricarea altor articole de îmbrăcăminte, exclusiv lenjeria de corp";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) achizițiile au fost contabilizate în următoarele conturi: ct. 302 "material consumabile", ct. 371 "mărfuri" cu analitic 102 "materiale pirotehnice", ct. 604 "cheltuieli privind materialele nestocate";

- toate facturile înregistrate sunt cu valori cuprinse între X lei și 5.000 lei, acestea fiind decontate integral - conform registrului casă - prin plăți în numerar.

j.3) aferent anului 2011 au fost contabilizate și declarate achiziții de la SC X SRL în cuantum de X lei (reprezentând bază impozabilă, din care în trim. I suma de X lei și în trim. III suma de X lei - anexa nr. 10). Livrările nu au fost declarate de furnizor în declarațiile informative D394.

În plus, conform adreselor Inspectoratului Județean de Poliție Mehedinți, înregistrate la AJFP Xsub numerele X, SC X SRL figurează în lista furnizorilor unor operatori economici ai căror administratori sunt cercetați sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare de bani - adresele menționate constituie anexa nr. 8. Inspekția fiscală a mai constatat:

- SC X SRL nu deține facturile înregistrate în contabilitate, ca fiind emise SC X SRL;

- Obiectul de activitate al SC X SRL este "fabricarea altor articole de îmbrăcăminte, exclusiv lenjeria de corp";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) principala achiziție din anul 2011 (total valoare X lei, cu baza impozabilă de X lei) a fost contabilizată în contul 624 "cheltuieli cu transportul de bunuri". Inspekției fiscale nu i-au putut fi prezentate documente justificative privind natura bunurilor transportate, ruta, tariful, etc. Conform bazei de date ANAF, furnizorul nu a avut angajați, iar volumul achizițiilor declarate SC X SRL nu justifică pe cel al achizițiilor declarate și înregistrate de SC XSRL.

În total, în anul 2011 au fost identificate achiziții declarate de SC X SRL și nedeclarate de furnizori/prestatori antementionați în sumă de X lei (baza impozabilă) - anexa nr. 10. Conform celor declarate de dl. X, administratorul SC X SRL, în Nota explicativă dată (anexa nr. 11), lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au fost distruse (în incendiul din 25.06.2014), iar solicitărilor de documente adresate unor furnizori nu li s-a dat curs, până la data inspekției. De asemenea, din cele declarate rezultă că de la acești furnizori au fost achiziționate bunuri (biciclete și componente, produse pirotehnice, obiecte de inventar, etc), respectiv servicii de transport marfă. Bunurile au fost revandute către diverși terți. În nota explicativă se mai arată că modul de livrare a bunurilor s-a făcut la sediul ori punctele de lucru ale SC X SRL, cu mijloacele de transport ale furnizorilor. Plata în numerar a fost făcută direct către reprezentanții (șoferii) furnizorilor. Cu privire la

ieșirea din gestiune a mărfurilor înregistrate în baza facturilor de la cei patru furnizori, organele de inspecție fiscală menționează faptul că reprezentantul societății nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală fisele de magazine. Din verificarea rulajelor conturilor de marfa s-a constatat că unele bunuri au ieșit din gestiune în aceeași perioadă în care a fost înregistrată și achiziția, iar altele la un interval scurt de timp, așa cum este cazul mărfurilor înregistrate în luna septembrie 2011 de la furnizorul SC X SRL și, ieșite din gestiune în luna noiembrie 2011. Aceste aspecte au fost avute în vedere la cuantificarea cheltuielilor aferente mărfurilor aprovizionate de la acești furnizori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că exista indicii temeinice ca facturile înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, ca fiind emise de SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, nu au la baza operațiuni reale - condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită - operațiunile înregistrate având scopul diminuării obligațiilor bugetare ale SC X SRL, respectiv: TVA și impozit pe profit.

Operațiunile înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL aferent relației economice cu furnizorii antementionați, nu au la baza operațiuni reale, urmare faptului că:

- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada ca operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite;

- nu se poate confirma prin nici o metodă realitatea tranzacțiilor.

În susținere s-au mai avut în vedere să Decizia Curții Europene de Justiție în cazul Halifax C-255/02, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6 și art.14 alin.(2) din OG 92/2003, pct. 6.1 din HG 1050/2004.

Urmare aspectelor detaliate la punctele H), I) și J), aferent anului 2011 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de X lei (X).

Anul 2012

Conform declarației D101 depusă la organul fiscal rezultă că au fost declarate venituri totale (din exploatare și financiare) X lei, respectiv cheltuieli totale (din exploatare și financiare) în sumă de X, rezultând o pierdere contabilă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea declară cheltuieli financiare suma de X lei. Conform celor declarate de dl. Dan Pintilie, în Nota explicativă dată, achiziția unui imobil de la SC X SRL nu a mai fost definitivată, la final SC X SRL nerecuperând suma de X lei.

K) Inspecția fiscală a constatat că SC X SRL, prin înregistrarea și declararea sumei de X lei ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului

impozabil/pierderii fiscale au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor mai sus detaliate, aferent anului 2012 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de X lei

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că, pierderea calculată și declarată de societate pentru anul 2009, în sumă de X lei, nu este luată în calcul deoarece prin actul de control anterior (RIF nr. X - act prin care a fost verificat impozitul pe profit până la 31.12.2009) a fost stabilit suplimentar, aferent anului 2009, profit impozabil în sumă de X lei, respectiv un impozit pe profit suplimentar în cuantum de X lei.

Recapitulatie impozit pe profit stabilit suplimentar de inspecția fiscală:

An 2010, la 30.09, a fost diminuată pierderea fiscală cu sumă de X lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în valoare de X lei;

An 2010, la 31.12, a fost diminuată pierderea fiscală cu sumă de X lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în valoare de X lei;

An 2011, a fost diminuată pierderea fiscală cu sumă de X lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în sumă de X lei;

An 2012, a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de X lei, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare în sumă de X lei.

An 2013, pierderea de X lei declarată de societate, recunoscută de inspecția fiscală, rămânând pierdere de recuperat în perioada următoare, pe cumul în suma de X lei.

Pentru exercițiile financiare 2014, 2015 și 2016, bilanțurile contabile au fost depuse cu 0.

În concluzie, organele de inspecție fiscală a stabilit o diminuare a pierderii fiscale în sumă totală de X lei (X), rămânând sold de recuperat la 31.12.2016, în valoare de X lei.

Fapta agentului economic de a evidenția în acte contabile cheltuieli deductibile în sumă de X lei (X), stări de fapt fiscale detaliate pe ani fiscali la literele D), G) și J), reprezentând achiziții înregistrate în baza unor tranzacții a căror realitate nu poate fi dovedită, poate fi de natura celor prevăzute la art.9 alin.(1) lit. c) din Legea 241/2005, unde se prevede: "(1) Constituie infracțiuni ... c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive". Faptele care pot fi de natura penala sunt detaliate în Procesul-verbal nr.X.

2.Taxa pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

A) Urmare unui incendiu care a avut loc la locul de păstrare a arhivei (Proces-verbal de intervenție nr.X, încheiat de reprezentanții Inspectoratului pentru Situații de Urgență X) o parte din arhiva societății a fost distrusă.

Prin demersurile întreprinse de contribuabil au fost reconstituite/recuperate cea mai mare parte din documentele justificative aferente perioadei 01.12.2010 - 31.12.2011. În baza jurnalelor de cumpărări recuperate din baza de date IT, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea punctajului dintre facturile deținute și datele înscrise în jurnalele de TVA. S-a constatat ca nu în toate cazurile societatea a putut prezenta acte/documente justificative privind TVA dedusă.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aferentă acestor operațiuni, în intervalul XII 2010-XII 2011, potrivit prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B) Așa cum s-a menționat urmare cuantificării riscului fiscal (aferent neconcordanțelor din declarațiile informative D394) au fost calculate "sume suplimentare probabile" în valoare de X lei. Sumele suplimentare probabile sunt aferente unor achiziții de bunuri/servicii declarate de SC X SRL ca fiind efectuate de la operatori economici de pe teritoriul național, și care nu au fost cuprinse de acești furnizori în declarațiile informative D394, depuse la organele fiscale teritoriale aferente.

Urmare analizei neconcordanțelor din declarațiile informative D 394 (anexa nr. 7), pentru intervalul XII 2010 - XII 2016, coroborat cu informațiile puse la dispoziție de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, au fost identificate achiziții declarate de SC X SRL și nedeclarate de următorii furnizori/prestatori: SC X SRL CUI RO ; SC X SRL CUI RO X; SC X SRL CUI RO X și SC XSRL CUI RO X. Societatea verificată nu a putut prezenta inspecției facturile emise de acești furnizori, inspecția utilizând informații din evidenta de gestiune (NIR, bonuri de consum, etc), cea tehnic-operativa (jurnalele de cumpărări) și cea contabilă (fisa furnizori, registru-jurnal).

În legătura cu furnizorii menționați, echipa de inspecție a avut în vedere următoarele constatări și informații:

b.1) din analiza neconcordanțelor din declarațiile informative D394, SC XSRL declara achiziții de la SC X SRL în sumă de X lei (baza impozabilă), cu TVA aferentă de X lei. În paralel, livrările nu au fost declarate de furnizor și, conform adresei nr. X emisă de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, înregistrată la AIF X sub nr. X, referitoare la furnizorul SC X SRL CUI RO X, se arată că urmare unei inspecții fiscale efectuate la acest furnizor s-a constatat că au fost declarate achiziții și livrări în numele acestui contribuabil, atât pe teritoriul național cât și în statele membre UE. De asemenea a fost efectuat un control încrucișat la SC X SRL, având ca obiect tranzacțiile dintre cei doi contribuabili. Prin actul de control încheiat s-a fost constatat că X a primit comenzi pentru

tipărirea de facturi și chitanțe atât pentru X cât și pentru alți 47 de agenți economici - în acest sens fiind anexată situația centralizatoare a acestora. Reprezentantul legal al SC X SRL a declarat ca nu are posibilitatea verificării calității de împuternicit a celui care face comanda sau dacă datele de identificare ale societății comerciale în numele căreia se face comanda sunt corecte ori reale. Reprezentantul legal al X a declarat ca începând cu anul 2009 s-a confruntat cu probleme legate de achiziții și livrări efectuate în numele societății sale.

În plus față de cele mai sus menționate, s-a mai constatat că:

- SC X SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC X SRL;

- Obiectul de activitate al SC X SRL este "fabricarea de articole de îmbracaminte și accesorii";

- Conform fisei furnizorului (anexa nr. 9), în acest interval achizițiile au fost contabilizate în următoarele conturi: ct. 303 "material de natura obiectelor de inventar", ct. 371 "mărfuri" cu analitic 102 "materiale pirotehnice", ct. 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- Cea mai parte a facturilor înregistrate (conform jurnalelor de cumpărări) sunt cu valori cuprinse între X lei și 5.000 lei, acestea fiind decontate - conform registrului casă - prin plăți în numerar. Din totalul achizițiilor, suma de X lei nu este achitată.

b.2) din analiza neconcordanțelor din declarațiile informative D394, X SRL declară achiziții de la SC X SRL CUI RO X, în suma de X lei (baza impozabilă), cu TVA aferentă de X lei. Livrările nu au fost declarate de furnizor și, conform anexei la adresa Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale cu nr. X, înregistrată la AIF X sub nr. X, urmare unui control încrucișat efectuat la SC TIPOGRAFIA X SRL (privind comandarea și achiziționarea unor facturiere și chitanțiere conținând datele unor contribuabili cărora le-a fost furată identitatea), la poziția 37 figurează SC X SRL. În numele acestui contribuabil au fost achiziționate 200 de blocuri facturiere, cu seria X de la nr. 2501 la nr. 12500.

În plus față de cele mai sus menționate, s-a mai constatat că:

- SC X SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC X SRL;

- toate facturile înregistrate (conform jurnalelor de cumpărări) sunt cu valori de până la 5.000 lei, acestea fiind achitate în numerar - conform registrului casă;

- Obiectul de activitate al SC X SRL este "fabricarea altor articole de îmbracaminte, exclusiv lenjeria de corp".

b.3) din analiza neconcordanțelor din declarațiile informative D394, SC Doi Xi SRL declară achiziții de la SC X SRL CUI X, în suma de X lei (baza impozabilă), cu TVA aferentă în cuantum de X lei. Livrările nu au fost declarate de furnizor.

În plus, conform adreselor Inspectoratului Județean de Poliție Mehedinți, înregistrate la AJFP Xsub numerele X, SC X SRL figurează în lista furnizorilor unor operatori economici ai căror administratori sunt cercetați sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare de bani.

Inspekția fiscală a mai constatat:

- SC X SRL nu deține facturile înregistrate în contabilitate, ca fiind emise SC X SRL;

- Obiectul de activitate al SC X SRL este "fabricarea altor articole de îmbracaminte, exclusiv lenjeria de corp";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) principala achiziție din anul 2011 (total valoare X lei, cu baza impozabilă de X lei și TVA dedusă în cuantum de X lei) a fost contabilizată în contul 624 "cheltuieli cu transportul de bunuri". Inspekției fiscale nu i-au putut fi prezentate documente justificative privind natura bunurilor transportate, ruta, tariful, etc;

- Conform fișei furnizorului (anexa nr. 9) celelalte achiziții au fost contabilizate în contul de marfuri, având valori de până în 5.000 lei și au fost achitate în numerar;

- Conform bazei de date ANAF, furnizorul nu a avut angajați, iar volumul achizițiilor declarate SC X SRL nu justifică pe cel al achizițiilor declarate și înregistrate de SC X SRL.

b.4) din analiza neconcordanțelor din declarațiile informative D394, SC X SRL declară achiziții de la SC XSRL, CUI RO X, în sumă de X lei (baza impozabilă), cu TVA aferentă de X lei. Livrările nu au fost declarate de furnizor.

În plus, conform adresei administratorului SC X SRL, înregistrată la registratura ANAF sub nr. X se arată faptul că acestui contribuabil i-a fost furată identitatea și că, citam: „în piața apar în mod constant facturi de vânzare emise în numele societății noastre”.

Inspekția fiscală a mai constatat:

- SC X SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate ca fiind emise SC X SRL;

- Obiectul de activitate al SC X SRL este "transport rutier de mărfuri";

- Conform fișei furnizorului (anexa nr.9) achizițiile au fost contabilizate în contul 371 "mărfuri", analitice 01 "biciclete" și 02 "material pirotehnic";

- toate facturile înregistrate sunt cu valori de până la 5.000 lei, acestea fiind decontate integral - conform registrului casa - prin plăți în numerar.

În total, aferent intervalului XII 2010 - XII 2011 au fost identificate achiziții înregistrate de SC X SRL și nedeclare de furnizori/prestatori antementionați în sumă de 1X lei (baza impozabilă), pentru care a fost dedusă TVA, în cuantum de X lei (anexa nr. 10).

Conform celor declarate de dl. X, administratorul SC X SRL, în Nota explicativă dată (anexa nr. 11), lipsa facturilor este justificată de faptul că acestea au

fost distruse (în incendiul din 25.06.2014), iar solicitărilor de documente adresate unor furnizori nu li s-a dat curs, până la data inspecției. De asemenea, din cele declarate rezultă că de la acești 4 furnizori au fost achiziționate bunuri (biciclete și componente, produse pirotehnice, obiecte de inventar, etc), respectiv servicii de natura reparatii/întreținere/amenajare, transport marfa, etc. Bunurile au fost revandute către diverși terți. În nota explicativă se mai arată că modul de livrare a bunurilor s-a făcut la sediul ori punctele de lucru ale SC X SRL, cu mijloacele de transport ale furnizorilor. Plata în numerar a fost făcută direct către reprezentanții (șoferii) furnizorilor.

Cu privire la furnizorul X, care conform modului de contabilizare a achiziției ar fi executat servicii (ct. 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, în sumă totală de X lei (achiziție neachitată la data controlului), în Nota explicativă se arată că între cele două societăți a fost încheiat un contract de lucrări, constând în amenajarea și dotarea punctelor de lucru ale SC X SRL. SC X SRL nu a efectuat lucrările dar, în luna noiembrie 2011, la expirarea termenului de execuție, a facturat integral valoarea lucrărilor contractate (X lei). În nota se menționează că nu a fost achitat furnizorul/prestatorul pentru că lucrările nu au fost efectuate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există indicii temeinice că facturile înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, ca fiind emise de SC XSRL, SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, nu au la baza operațiuni reale - condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită - operațiunile înregistrate având scopul diminuării obligațiilor bugetare ale SC XSRL, respectiv TVA și impozit pe profit.

Operațiunile înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL aferent relației economice cu furnizorii antementionați, nu au la baza operațiuni reale, urmare faptului că:

- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite;

- nu se poate confirma prin nici o metodă realitatea tranzacțiilor.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor, reîncadrând operațiunile, cu consecința neacordării dreptului de deducere a TVA în suma de 262.237 lei (anexa nr. 10), în baza prevederilor art. 11 alin.(1), art.146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 și pct. 46(1) din HG 44/2004, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Fapta agentului economic de a evidenția în acte contabile ori în alte documente legale TVA deductibilă în sumă de X lei, taxa aferentă achizițiilor înregistrate în baza unor tranzacții a căror realitate nu poate fi dovedită, stare de fapt fiscal detaliată la prezentul subpunct, poate fi de natura celor prevăzute la art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea 241/2005, unde este prevăzut: "Constituie infracțiuni... c)

evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive". Faptele care pot fi de natura penală sunt detaliate în Procesul-verbal nr. X.

C) în anul 2009, conform celor declarate de dl. X, administratorul SC X SRL, în Nota explicativă dată (anexa nr. 11), SC X SRL a înregistrat contabil o achiziție de imobil (cofetărie, situată în , pe b-dul X, nr.X, în baza facturii nr.X, emisă de vânzătorul SC X SRL. Conform celor declarate de administrator, transferul de proprietate asupra imobilului nu s-a perfectat (bunul imobil, a supus executării silite de către AJFP X). Baza impozabilă a facturii menționate a fost de X lei (contabilizați în ct. 212 "construcții"), valoare pentru care a fost dedusă TVA în cuantum de X lei (la data tranzacției cota standard de TVA era de 19%). La scoaterea din patrimoniu a imobilului (în luna I 2012), SC X SRL a încălcat prevederile art.149 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, SC X SRL avea obligația ca la anularea tranzacției (achiziției) bunului imobil, odată cu scoaterea din patrimoniu să procedeze la ajustarea TVA inițial dedusă, cu suma de X lei.

TVA fără drept de deducere stabilită suplimentar de inspecția fiscală este în cuantum de X lei .

Urmare a celor prezentate de punctele A), B) și C) inspecția fiscală a stabilit TVA fără drept de deducere în suma de X lei (X).

Recapitulatie TVA deductibilă pentru perioada 01.12.2010 - 31.12.2016:

TVA deductibilă declarată de societate X lei;

TVA fără drept de deducere stabilită de inspecție X lei;

TVA care întrunește condițiile legale de deductibilitate X lei.

Cu privire la soldul TVA de recuperat la 30.11.2010, în sumă de X de lei, organele de inspecție fiscală consemnează că pentru întreaga perioadă supusă verificării, pe cumul, SC Doi Amici SRL a înregistrat exclusiv TVA de recuperat.

Perioada supusă verificării este 01.10.2010 - 31.03.2016, interval care corespunde perioadei de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale - definită de art. 91, alineatele (1) și (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Se constată că TVA de recuperat, înregistrată de unitate la data de 30.11.2010, în sumă de X lei, excede perioadei de prescripție.

Recapitulatie TVA de plată/recuperat, pentru perioada 1.12.2010-31.12.2016:

TVA deductibilă declarată de societate X lei

TVA fără drept de deducere stabilită suplimentar X lei

TVA colectată declarată de societate X lei

TVA de recuperat care excede perioadei de prescripție X lei

TVA stabilită suplimentar de plată X lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură.

a.1) Referitor la necomunicarea avizului de inspecție fiscală, se reține următoarele:

Conform art.122 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 122 -Avizul de inspecție fiscală

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

[...]

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că legiuitorul a statuat ca regulă de bază emiterea avizului de inspecție fiscală înaintea începerii acțiunii de inspecție fiscală, însă a instituit și excepții, de la regulă.

Potrivit documentelor existente la dosar, organul de soluționare reține că SC X SRL a fost supusă unui control inopinat, fiind încheiat Procesul verbal nr.X, prin care a fost dispusă măsura recuperării/reconstruirii actelor contabile și a documentelor justificative distruse în urma unui incendiu.

De asemenea, rezultă că, Avizul de inspecție fiscală nr. X a fost comunicat societății la începerea inspecției fiscale, respectiv în data de **26.06.2017** conform mențiunii olografice înscrise pe acesta. Începerea inspecției fiscale a fost înscrisă în registrul unic de control seria X, la poziția nr.X.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că inspecția fiscală a fost inițiată ca urmare a unui control inopinat, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au comunicat avizul de inspecție fiscală la începerea inspecției fiscale, situația de fapt încadrându-se la excepția prevăzută la art.122 alin.(4) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contrar susținerii contestatoarei, respectiv că a fost lipsită de posibilitatea de a solicita amânarea inspecției fiscale, aceasta a uzat de prevederile art.122 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr. X-administratorul SC X SRL, prin adresa înregistrată la AJFP X – Inspecție Fiscală sub nr.X, a solicitat suspendarea inspecției fiscale pentru perioada 28 iunie – 28 iulie 2017. Cererea a fost soluționată favorabil, fiind emisă Decizia de suspendare nr.X.

Având în vedere cele precizate mai sus, rezultă că nu poate fi reținut argumentul contestatoarei potrivit căruia necomunicarea avizului de inspecție fiscală conform prescripțiilor procedurale a lipsit societatea de a solicita amânarea inspecției fiscale, motiv pentru care va fi respinsă excepția ridicată de acesta.

a.2). În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia nu i s-a respectat dreptul la apărare și informare pe parcursul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Conform prevederilor art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. în acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. în cazul marilor

contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Față de prevederile legale mai sus citate, din Raportul de inspecție fiscală nr. X, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentantului societății i-au fost solicitate informații, notă explicativă, documente justificative cu privire la aspectele ce au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare față de bugetul de stat.

De asemenea, se reține că, prin adresa din data de 06.10.2017, contribuabilul a fost înștiințat că în data de 06.10.2017 va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale.

Urmare a discuției finale din data de 06.10.2017, societatea și-a exprimat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, în sensul că își rezervă dreptul să depună contestație la constatările fiscale cuprinse în Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, în speță se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, potrivit cărora:

“Inspecția fiscală s-a efectuat aproape în integralitate la sediul punctului de lucru al SC X SRL, în prezența administratorului, d-l X, care a fost asistat de economistul celorlalte firme din grup.

Pentru situațiile în care organele de control nu s-au putut edifica asupra unor situații/stări de fapt, au fost solicitate explicații administratorului, odată cu aceasta fiind prezentate posibile consecințe ale acelor cazuri. Totodată, anterior comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, asupra deficiențelor constatate au fost solicitate informații suplimentare administratorului societății, în acest sens fiind solicitată Nota explicativă care constituie anexă la actul de control.

Mai subliniem faptul că dezbateră invocată de contestatoare putea să aibă loc și cu ocazia discuției finale, moment în care reprezentantul societății nu a formulat un punct de vedere asupra constatărilor prezentate de organele de inspecție fiscală, rezervându-și dreptul de a formula contestație.”

În consecință, dreptul la apărare a 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.

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează: “[...] nu cuprinde unul dintre elementele

acestui referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin.(3), precum și organul fiscal emitent; “

Mai mult, 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 ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementele invocate de contestatoare, respectiv faptul că i s-a încălcat dreptul la apărare, nu poate fi luat în considerare întrucât este contrazis chiar de depunerea contestației analizată prin prezenta decizie, care reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește, totodată, că societății i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare.

În plus, potrivit dreptului Uniunii, o încălcare a dreptului la apărare, în special a dreptului de fi ascultat, nu determina anularea deciziei luate în urma procedurii administrative decât dacă, în lipsa acestei neregularități, aceasta procedura ar fi putut avea un rezultat diferit (principiu stipulat, între altele, și în Hotărarea din 14.02.1990 din cauza Franta împotriva Comisiei, C-301/87, Hotărarea din 05.10.2000 din cauza Germania împotriva Comisiei, C-288/96, Hotărarea din 01.10.2009 din cauza Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware împotriva Consiliului, C-141/08, Hotărarea din 06.09.2012 din cauza Storck împotriva OAPI, C-96/11). Rezultatul diferit, în materia specifică în care ne aflăm, trebuie să constea în inexistenta creanțelor fiscale respective, aspect ce va fi analizat în ceea ce privește fondul spetei deduse judecatii.

Astfel, se reține că dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost nesocotit, întrucât contestatoarea nu a fost împiedicată să formuleze contestație în cauză, astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de acesta.

a.3) Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia Decizia privind nemodificarea bazei de impunere și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice încalcă dispozițiile art.46 alin.(2) lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că:

Potrivit art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.97 - Forma și conținutul deciziei de impunere

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

iar art. 46 prevede:

“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

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

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”*

Se reține că, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X au fost emise în baza art.97 și art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute la art.46 din același act normativ.

Totodată, se reține că, aceste decizii respectă prevederile OPANAF nr.3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului *“Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”*, în speță cuprinde motivele de fapt, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare, respectiv decizia de impunere, contestate, sunt emise în baza Raportul de inspecție fiscală nr. X, act administrativ în care sunt prezentate detaliat aspectele care au condus la nemodificarea bazei, respectiv aspectele cu influență fiscală și articolele de lege în baza cărora a fost diminuată pierderea fiscală și a fost stabilită TVA suplimentară.

Totodată, se reține că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt în cuprinsul deciziei de impunere nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei. Faptul că societatea contestatoare nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală nu echivalează cu nemotivarea actului atacat, astfel, susținerea privind vătămarea sa prin insuficiența motivării în fapt nu este fundamentată.

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).

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.46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ 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.

În raport de conținutul și forma Deciziei privind nemodificare bazei de impunere nr.X și a Deciziei de impunere nr. X emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, se reține că acestea au fost întocmite cu respectarea dispozițiilor art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel constatându-se că excepția de procedură invocată de SC X SRL este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

a.4) Referitor la invocarea contestatoarei a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica și stabili impozit pe profit (01.10.2010 – 31.12.2016) și taxa pe valoarea adăugată (01.12.2010 – 31.12.2016), se reține că:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.91 – Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel.”

iar potrivit art.23 din același act normativ:

„Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Se reține astfel că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată ca acestea sunt în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv momentul în care se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se naște dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată este dreptul la acțiune respectiv dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, contestatoarea avea obligația să depună declarația la data de 23.02.2011, respectiv pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, avea obligația să depună declarația până în data de 25.04.2011, potrivit prevederilor art.34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 34 - (1) Plata impozitului se face astfel:

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

(16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010:

- determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art.18 alin.(3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

- stabilirea impozitului pe profit datorat - prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art.35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie-30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010:

- contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art.35 alin. (1).”

“Art. 35 - (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la [art.34](#) alin.(4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

De asemenea, sunt incidente și prevederile Deciziei nr.7/2011 emisă de Comisia fiscală centrală, potrivit căreia „În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art.91 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarație privind impozitul pe profit”.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea declarațiilor fiscale.

Astfel, se reține că, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data 1 ianuarie a anului următor celui în

care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”Declaratie privind impozitul pe profit”.

În cazul impozitului pe profit pentru exercițiul financiar 01-09.2010, cât și pentru exercițiul 10-12.2010, contribuabilii aveau obligația de a depune declarația anuală de impozit pe profit până la data de 25.02.2011, respectiv 25.04.2011 inclusiv, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă din data de 01.01.2012.

Față de cele de mai sus rezultă că argumentele societății contestatoare cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare prin Declaratia privind impozitul pe profit formular 101.

După cum am aratat și mai sus perioada de verificare a impozitului pe profit avizată de organele de inspectie fiscală este 01.01.2010-31.12.2016 și s-a realizat conform Avizului de inspectie fiscală nr.X.

Astfel, se reține că organele de inspectie fiscală au emis Decizia privind modificarea bazei de impunere înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani și pe cale de consecință dreptul organelor de inspectie fiscală de a stabili obligații fiscale nu era prescris.

În ceea ce privește TVA potrivit prevederilor art.134 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.156¹ alin.(1), art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2010:

„Art. 156¹ (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.”

„Art.156² (1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care

a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, din prevederile legale invocate și documentele existente la dosarul contestației se reține că în cauza în speță perioada fiscală este luna calendaristică iar contribuabilul avea obligația depunerii decontului de TVA până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei care se încheie perioada fiscală.

În ceea ce privește TVA pentru care societatea contestatoare avea obligația depunerii decontului de TVA până la data de 25 ianuarie 2011, inclusiv, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data 1 ianuarie 2012, iar împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este 31.12.2016.

Astfel se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în cadrul termenului de prescripție de 5 ani și pe cale de consecință dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu era prescris.

Referitor la extinderea perioadei verificate peste termenul prevăzut de 3 ani, se reține că:

Potrivit prevederilor art.94 și art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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.

“Art.98 - Perioada supusă inspecției fiscale

*(1) **Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.***

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

*(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) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;
c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de stabili obligații și poate fi extinsă pe perioada de prescripție dacă există cel puțin un element care să conducă la extindere.

În speță se reține că organele de inspecție fiscală au fost sesizate de IPJ Mehedinți–Serviciul de Investigare a Criminalității Economice și de Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale în legătură cu anumiți furnizori a căror identitate a fost furată, de la care și societatea contestatoare a achiziționat bunuri.

Chiar dacă alin.(3) al art.98 din Codul de procedură fiscală face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit că perioada supusă inspecției fiscale se încadrează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind în acord cu dispozițiile art.98 alin.(1) și art.94 din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fapt pentru care pentru urmează a fi soluționată pe fond contestația.

B) Fond

B.1) Referitor la cheltuielile în sumă totală de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Procesul verbal încheiat în data de X, având același constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.X, contestate, fac obiectul Plângerii penale nr. X înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul X în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în perioada 01.01.2010 – 31.12.2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de bunuri și servicii în sumă totală de X lei din care baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, de la furnizorii SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, pentru care se pune problema realității

operațiunilor înregistrate, cu scopul diminuării obligației de plată a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu deține niciuna din facturile înregistrate în contabilitate, iar în ceea ce privește furnizorii SC X SRL, SC X SRL și SC XSRL este dovedit furtul identității acestora și punerea în circuitul economic de facturi în care sunt înscrise datele lor de identitate, respectiv în cazul furnizorului SC X SRL, potrivit informațiilor puse la dispoziție de IPJ Mehedinți, acesta figurează în lista furnizorilor unor operatori economici ai căror administratori sunt cercetați sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare de bani.

Față de aspectele prezentate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au diminuat pierderea fiscală înregistrată de contestatoare cu suma de X lei și au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la SC X SRL, față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au întocmit și transmis Plângerea penală nr.X Parchetului de pe lângă Tribunalul X, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În scopul soluționării contestației formulate de SC X SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X cu adresa nr. X, comunicarea stadiului de soluționare al Sesizării penale nr.X în legătură cu suma de X lei stabilită prin Decizia de impunere nr.X și suma de X stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X emise pe numele SC X SRL.

Prin adresa Dosar X din 06.02.2018 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X, Parchetul de pe lângă Tribunalul X a comunicat faptul că sesizarea a fost înregistrată în evidențele unității de parchet și se efectuează cercetări în cauză față de reprezentanții SC X SRL, sub aspectul săvârșirii art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005.

În drept, potrivit prevederilor art.277 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

întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă".

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

(....)

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o întrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. X, în baza căruia s-au emis Decizia de impunere nr. X și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, în speță se pune problema realității operațiunilor efectuate de SC X SRL, care a înregistrat în evidenta contabilă achiziții de bunuri și servicii de la furnizorii SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL și SC XSRL, fără a deține documente justificative.

Astfel, în urma informațiilor primite de la Inspectoratul Județean de Poliție Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice rezultă că SC X SRL figurează în lista furnizorilor unor operatori economici ai căror administratori sunt cercetați sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare de bani. Totodată, potrivit adresei Direcției Generale de Coordonare a Inspecției Fiscale rezultă că pentru furnizorii SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL este dovedit furtul identității acestora și punerea în circuitul economic de facturi în care sunt înscrise datele lor de identitate

Faptele constatate de organele de inspecție fiscală au avut drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Plângerea penală nr.X, reținând aferent operațiunilor sus menționate, cheltuielile în sumă totală de X lei cu consecința majorării pierderii fiscale declarate cu aceeași sumă și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei, sume

care fac atât obiectul Deciziei de impunere nrX și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X, cât și al contestației formulate împotriva acestora de societate.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazelor de impunere privind impozitul pe profit.

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *"constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștă, 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 documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un 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.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere 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.

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 Rec.X.a Recycling-C-439/04 și C-440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik-C- 285/11).

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, preluat de art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

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 X a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul X Plângerea Penală nr.X, unde se consemnează majorarea nejustificată a cheltuielilor cu suma de X lei, cu consecința majorării pierderii fiscale declarate cu aceeași sumă și obligații suplimentare la bugetul de stat în sumă totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sume ce face obiect atât al Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X, respectiv al Deciziei de impunere nr. X, cât și al contestației societății împotriva acestora.

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 înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 I.C.C.J, 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 imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a*

stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată a urmărit prin tranzacțiile încheiate cu societățile menționate prejudicierea bugetului de stat prin diminuarea profitului impozabil și a TVA.”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că “contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA 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”.

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: ”(3)Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, 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 irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X 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, cu modificările și completările ulterioare.

B.2.Referitor la Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X,
cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au diminuat pierderea fiscală declarată de societate cu cheltuielile în sumă de X lei, în condițiile în care argumentele acestora nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

b.2.1) Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de X lei, se reține că:

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din arhiva societății contestatoare a fost distrusă în urma unui incendiu, nefiind reconstruită în totalitate până la data inspecției fiscale.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în sumă de 35.388 lei aferente operațiunilor pentru care nu deține documente justificative nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.6 - (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.”

Totodată, potrivit art.26 din același act normativ:

“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar contabile acestea vor fi reconstruite, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 zile de la constatare.

În ceea ce privește reconstruirea documentelor financiar-contabile pierdute, distruse sau sustrate, se rețin prevederile stipulate la lit. E pct.44-47 din Anexa 1 – Norme de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile, în vigoare în perioada 2010-2011, potrivit cărora:

“44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;*
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;*
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;*
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;*
- o copie a documentului reconstituit.*

45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau*
- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială."*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, reconstruirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse se face pe baza unui „dosar de reconstruire” care se întocmește separat pentru fiecare caz și care trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstruirea documentului dispărut, iar în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstruirea se va face de către unitatea emitentă prin realizarea unei copii a acestuia, documentul reconstruit fiind trimis unității solicitante în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstruite trebuie să poarte în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „Duplicat” și vor sta la baza înregistrărilor în contabilitate, iar în cazul în care se emite un duplicat al unei facturi pierdute,

sustrase sau distruse, aceasta poate fi o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății, menționându-se că este un duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.X se reține că documentele justificative ale SC X SRL, aferente perioadei 2010-2011, distruse ca urmare a incendiului din data de 25.06.2014, consemnat în Procesul verbal de intervenție nr.X încheiat de Inspectoratul pentru Situații de Urgență X, nu au fost reconstruite în totalitate de către contestatoare, deși de la data evenimentului și până la finalizarea inspecției fiscale au trecut aproximativ trei ani, un termen mai mult decât rezonabil în care contribuabilul avea posibilitatea să procedeze, în conformitate cu prevederile legale, la reconstituirea documentelor financiar-contabile distruse în urma incendiului.

Se reține, de asemenea, că organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că SC X SRL nu a reconstruit în totalitate documentele distruse în urma incendiului, au efectuat verificarea pe baza documentelor fiscale existente/reconstruite, neacordând drept de deducere pentru o parte din cheltuielile pentru care aceasta nu a prezentat documente justificative legale prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Față de cele de mai sus, se reține că în cauză devin incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

(...) (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.”

iar în conformitate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, 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, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru măsura diminuării pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de **X lei**.

b.2.2) Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de 2X lei, se reține că:

În fapt, contestatoarea a înregistrat, în anii 2010 și 2011, cheltuieli reprezentând mărfuri (artificii) care au ieșit din termenul de valabilitate pe care le-a evidențiat în contabilitate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile distruse nu au fost asigurate, fapt pentru care au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„ Art.21 -(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

coroborat cu Normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.c):

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Conform prevederilor legale sus menționate, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune sau degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și

mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme.

În cazul în speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare contravaloarea mărfurilor care au ieșit din termenul de valabilitate. Pentru mărfurile ieșite din termenul de garanție/valabilitate, contestatoarea a prezentat organelor de inspecție fiscală: notificarea gestionarului privind faptul că în perioada următoare o serie de produse pirotehnice urmează să expire, proces verbal de constatare a expirării produselor, proces verbal de sigilare/desigilare încheiate cu ocazia inventarierii stocurilor, proces verbal de consemnare a rezultatelor inventarierii, lista produselor constatăte expirate, lista produselor în termenul de valabilitate, bon de consum privind eliberarea din gestiune a produselor expirate, dovada comunicărilor dintre contribuabil și organele IJP Timiș în vederea obținerii avizului pentru distrugerea produselor expirate, procesul verbal de distrugere (bilateral-reprezenanții societății și cei ai IPJ Timiș).

În ceea ce privește mărfurile distruse, organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele:

- **mărfurile au fost achiziționate cu preponderență în cursul anului 2011 și distruse în luna decembrie 2011**, aspect ce rezultă din fișa contului 371 "Mărfuri" analitic 02;

- mărfurile nu au avut încheiate contracte de asigurare;
- contestatoarea nu a prezentat documente din care să rezulte termenul de valabilitate al acestora; termenul de garanție fiind înscris doar pe ambalaj care a fost distrus.

Argumentul contestatoarei potrivit căreia contravaloarea stocurilor expirate reprezintă o cheltuială deductibilă raportat la dispozițiile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece aceste bunuri nu au fost angajate în vederea obținerii de venituri pentru a fi considerate deductibile fiscal. Mai mult, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, aceste bunuri au expirat în același an în care au fost cumpărate.

Având în vedere faptul că societatea contestatoare nu a prezentat documente care să ateste asigurarea bunurilor, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de **X lei**.

b.2.3) Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de X lei, se reține că:

În fapt, contestatoarea a declarat în Declarația 101 aferentă anului 2012 cheltuieli financiare în sumă de X lei. Din Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, de administratorul societății, dl. X rezultă că această sumă reprezintă achiziția unui imobil de la SC X SRL, achiziție care nu a mai fost definitivată și suma nu a mai fost recuperată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei este nedeductibilă fiscală, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 19 Reguli generale

(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.”

coroborat cu prevederile pct.12 din Normele metodologice ale art.19:

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

Din prevederile de mai sus reiese că pentru a deduce cheltuielile o prima condiție este că acestea să fie efectuate în scopul realizării unor venituri impozabile. În consecință, simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, contribuabilul trebuind să justifice măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că:

- în anul 2009 SC X SRL a înregistrat contabil o achiziție de imobil în baza facturii nr.X emisă de SC X SRL, fiind contabilizate cheltuieli de X lei.

- potrivit Notei explicative dată organelor de inspecție fiscală de administratorul societății, dl. X, rezultă că tranzacția nu a mai fost perfectată, deoarece bunul imobil proprietatea SC X SRL, a fost executat silit de AJFP X.

- în luna ianuarie 2012, contestatoarea a înregistrat articolul contabil 6588 “Alte cheltuieli de exploatare” – 212 “Construcții” cu suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile angajate inițial cu achiziționarea imobilului și nestornate la data înstrăinării imobilului în cauză de către AJFP X, prin executare silită către un alt terț, reprezintă cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor și nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2012, cheltuielile în sumă de X lei, întrucât aceste cheltuieli nu sunt aferente unui venit impozabil din aceasta perioada, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația privind diminuarea pierderii fiscale cu cheltuielile în sumă de X lei.**

B.3.Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X.

b.3.1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au ajustat taxa pe valoarea adăugată aferentă imobilului, în condițiile în care achiziția bunului imobil a fost anulată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2009, potrivit celor declarate de administratorul societății, SC X SRL a înregistrat contabil o achiziție de imobil, în baza facturii nr.X, emisă de vânzătorul SC Xi SRL. Baza imozabilă a facturii a fost de 122.000 lei, valoare pentru care a fost dedusă TVA în sumă de X lei. De asemenea, potrivit celor declarate, transferul de proprietate asupra imobilului nu s-a perfectat, bunul imobil a fost supus executării silite de către AJFP X.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, la scoaterea din patrimoniu a imobilului, în luna ianuarie 2012, contestatoarea avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial.

Prin contestația formulată contestatoarea susține că nu se impunea ajustarea bazei de impozitare, deoarece nu exista un acord scris între părți privind desființarea totală sau parțială a contractului sau o hotărâre judecătorească definitivă ori de arbitraj.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art. 138 Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul **anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți** sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;*

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin.(3) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Art. 149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125[^]1 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, la pct.20 și pct.54 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc următoarele:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după

caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, **care vor fi transmise și beneficiarului**. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”

“54. (10) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital, conform art. 149 alin. (4) lit.e) din Codul fiscal, se efectuează în cazul în care furnizorul ajustează baza de impozitare conform art. 138 lit. a) - c) din Codul fiscal. Ajustarea se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare în perioada fiscală în care apar situațiile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) din Codul fiscal, pe baza facturii emise de furnizor. Ajustările ulterioare prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. a) - d) din Codul fiscal se vor efectua ținându-se cont de taxa dedusă după efectuarea ajustării prevăzute de prezentul alineat.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că în cazul bunurilor de capital pentru care se deduce taxa pe valoarea adăugată, dacă intervine anularea operațiunii beneficiarul are obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

În speță, așa cum reiese din situația de fapt anterior prezentată, este vorba de anularea unei operațiuni de livrare de bunuri transferul de proprietate asupra imobilului nu s-a mai perfectat, bunul fiind supus executării silite de către AJFP X.

Argumentul contestatoarei potrivit căruia nu se impune ajustarea bazei impozabile din moment ce nu a existat un acord scris între părți privind desființarea totală a contractului sau o hotărâre judecătorească definitivă ori de arbitraj, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece imobilul care trebuia tranzacționat între părți a fost înstrăinat de către AJFP X prin executare silită către un alt terț, obiectul contractului inițial a devenit nul, nemaiavând obiect.

Mai mult, condiția esențială pentru a beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este ca achizițiile să fie destinate realizării unor operațiuni taxabile, or contestatoarea nu justifică faptul că imobilul pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată ar mai putea fi folosit în folosul propriilor operațiuni taxabile în viitor, în condițiile în care operațiunea de achiziție nu s-a mai perfectat.

Ca atare, contestatoarea avea obligația să procedeze la ajustarea taxei deduse inițial în baza facturii nr.X emisă de SC X SRL din moment ce achiziția imobilului a fost anulată, odată cu scoaterea din patrimoniu.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă inițial,

la anularea achiziției bunului imobil, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.**

b.3.2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligația fiscală sus menționată, în condițiile în care documentele în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere au fost distruse în urma unui incendiu și nu face dovada reconstruirii lor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la locul de păstrare a arhivei a avut loc un incendiu, conform Procesului verbal de intervenție nr.X încheiat de Inspectoratul pentru Situații de Urgență X, în urma căruia o parte din arhiva societății a fost distrusă.

De asemenea, au constatat că societatea a reconstruit parțial documentele distruse, prezentând în acest sens organelor de inspecție fiscală jurnalele de cumpărări recuperate din baza de date IT.

Având în vedere că SC X SRL nu în toate cazurile a putut prezenta documentele privind TVA dedusă, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.6 - (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.”

Totodată, potrivit art.26 din același act normativ:

“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar contabile acestea vor fi reconstruite, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 zile de la constatare.

În ceea ce privește reconstruirea documentelor financiar contabile pierdute, distruse sau sustrase, se rețin prevederile stipulate la lit. E pct.44-47 din Anexa 1 – Norme de întocmire și utilizare a documentelor financiar- contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile, în vigoare în perioada 2010-2011, potrivit cărora:

“44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;*
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;*
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;*
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;*
- o copie a documentului reconstituit.*

45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau*
- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, reconstruirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse se face pe baza unui „dosar de reconstruire” care se întocmește separat pentru fiecare caz și care trebuie

să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstruirea documentului dispărut, iar în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstruirea se va face de către unitatea emitentă prin realizarea unei copii a acestuia, documentul reconstruit fiind trimis unității solicitante în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstruite trebuie să poarte în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „Duplicat” și vor sta la baza înregistrărilor în contabilitate, iar în cazul în care se emite un duplicat al unei facturi pierdute, sustrase sau distruse, aceasta poate fi o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății, menționându-se că este un duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.X se reține că documentele justificative ale SC X SRL, aferente perioadei 2010-2011, distruse ca urmare a incendiului din data de 25.06.2014, consemnat în Procesul verbal de intervenție nr.X încheiat de Inspectoratul pentru Situații de Urgență X, nu au fost reconstruite în totalitate de către contestatoare, deși de la data evenimentului și până la finalizarea inspecției fiscale au trecut aproximativ trei ani, un termen mai mult decât rezonabil în care contribuabilul avea posibilitatea să procedeze, în conformitate cu prevederile legale, la reconstituirea documentelor financiar-contabile distruse în urma incendiului.

Se reține, de asemenea, că organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că SC X SRL nu a reconstruit în totalitate documentele distruse în urma incendiului, au efectuat verificarea pe baza documentelor fiscale existente/reconstruite, neacordând drept de deducere pentru o parte din taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Față de cele de mai sus, se reține că în cauză devin incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Totodată, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Nrmele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. **În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.**”*

Din interpretarea textelor de lege sus menționate, rezultă că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea 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.

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/serviciilor care i-ai fost livrate/prestate sau care urmează să fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, sau, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, cu un duplicat al acesteia, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, duplicat care poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, ce cuprinde aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care se aplică ștampila furnizorului/prestatorului.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care contestatoarea nu a prezentat documente justificative, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de 149.147 lei, se reține că:

Prin contestația înregistrată la AJFP X sub nr.X, societatea contestatoare susține că pentru bunurile expirate a procedat la distrugerea lor și a înregistrat TVA colectată în sumă de X lei (X lei), însă organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală nu fac referire la faptul că în mod eronat a înregistrat și declarat TVA colectată în sumă de X lei.

Cu ocazia susținerii orale a contestației din data de 23.03.2018, reprezentantul societății X SRL a precizat că va depune documente aferente colectării TVA în suma de X lei pentru bunurile distruse.

Prin adresa înregistrată la DGRFP Timisoara sub nr. X societatea X SRL a prezentat următoarele documente: acte contabile (registru –jurnal, note contabile), evidența tehnico – operativă (jurnale de vânzări), evidența declarativă (deconturi de TVA), potrivit cărora a fost colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor (materiale pirotehnice) expirate distruse în lunile XII 2010 și IX 2011.

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP Timișoara, prin adresa nr.5934/17.04.2018, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 din cadrul AJFP X, comunicarea punctului lor de vedere față de documentele anexate.

Prin adresa de răspuns nr.X, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. X, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 din cadrul AJFP Xa transmis completarea la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulată de SC X SRL, precizând următoarele:

„În susținerea făcută de petentă, că pentru aceste două distrugeri sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute la pct.6 alin.(11) din HG 44/2004, dat în aplicarea prevederilor art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, arătăm că din documentația depusă nu rezultă dacă bunurile expirate sunt sau nu imputabile. Mai mult, la momentul colectării, societatea era îndreptățită să analizeze cauzele care au dus la expirarea produselor pirotehnice.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală nu se poate substitui petentei în stabilirea faptului dacă expirarea bunurilor s-a produs din motive imputabile sau nu, motiv pentru care nu au fost reținute aspecte deficiente la subcapitolul „tva colectată” din RIF.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în Raportul de inspecție fiscală nr. X la Capitolul III „Constatări fiscale” punctul 3.2.2 cu privire la TVA colectată, pentru perioada verificată 01.12.2010-31.12.2016, nu se regăsesc deficiențe privind TVA colectată.

În consecință, nu poate fi reținut în susținerea cauzei acest capăt de cerere având în vedere faptul că, obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlu de creanță, respectiv în Decizia de impunere nr. X emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentar în sumă de X lei.

Referitor la solicitarea contestatoarei „de a se diminua prejudiciului menționat în Procesul verbal din X reprezentând „TVA suplimentară” în sumă de X lei, cu valoarea TVA colectată în mod eronat, pentru bunurile distruse urmare expirării termenului de garanție, în cuantum de X lei,, precizăm că această solicitare nu intră în competența organelor de soluționare.

C. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată societății la data de 13.10.2017, cauza supusă soluționării este dacă decizia sus menționată, contestată, mai produce efecte juridice, în condițiile în care a fost înlocuită prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată contestatoarei în data de 17.11.2017, prin care organele de inspecție fiscală au înțeles să modifice perioada verificată.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit, **pe perioada 01.01.2010-31.12.2016.**

Ulterior comunicării deciziei atacate, organele de inspecție fiscală au constatat în cuprinsul Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată contribuabilului în data de 13.10.2017, erori privind completare deciziei, aceasta a fost corectată conform Referatului privind îndreptarea erorilor materiale nr. X.

În drept, art.1 pct.37 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale, stipulează:

“Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

37. *titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;*”, iar creanțele fiscale se stabilesc conform art.93 (2):

“2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”, fiind asimilate deciziei de impunere și următoarele acte administrative, conform art.98 din același act normativ:

“a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că urmare inspecției efectuate la SC X SRL, organele de inspecție fiscală au emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X prin care s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit, pe perioada 01.01.2010-31.12.2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat în cuprinsul Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată contribuabilului în data de 13.10.2017, erori privind compeletarea deciziei în sensul că a fost menționată greșit întreaga perioadă verificată, 01.01.2010 – 31.12.2016, și nu cum este corect, 01.01.2014 – 01.01.2016 (interval pentru care baza impozabilă nu a fost modificată urmare inspecției fiscale efectuate).

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată contribuabilului în data de 17.11.2017, eroarea constatată a fost corectată conform Referatului privind îndreptarea erorilor materiale nr. X. Odată cu comunicarea Deciziei privind nemodificare a bazei de impunere nr. X, corectată și care se referă la intervalul 01.01.2014-31.12.2016, a fost transmisă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X, care se referă la intervalul 01.01.2010-31.12.2013.

În consecință, urmare corecției survenite prin modificarea la data 14.11.2017 a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată la data de 17.11.2017, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată la data de 13.10.2017, nu mai produce efecte față de contribuabil, fiind anulată prin înlocuire, astfel încât DGRFP Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 constată ca fiind fără obiect contestația îndreptată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată la data de 13.10.2017.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță se reține că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unei decizii care nu mai produce efecte juridice, fapt pentru care în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și potrivit pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare tilului VIII din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca fiind fără obiect.

D. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, comunicată societății la data de 17.11.2017, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare inspecției fiscale, iar contestatoarea nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit, pe perioada 01.01.2014-31.12.2016, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X. Prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale.

În drept, potrivit dispozițiilor art.93 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

Art.93 -(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

De asemenea potrivit art.131 din același act normativ:

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art.130](#) alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

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

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

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

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

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

Totodată, potrivit art.268 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 268 Posibilitatea de contestare

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

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

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(5) în cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

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

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

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată se reține că societatea contestatoare se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, deci nu a fost lezat în verun interes al său.

Totodată, contestatoarea nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X.

Art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale. Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală , aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, la pct.9.4 și pct.12.1 lit.d) precizează:

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

12.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

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

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X, nu au fost stabilite obligații fiscale

suplimentare în urma inspecției fiscale, astfel încât contestatoarea nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, pentru capătul de cerere referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.

E. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 din DGRFP Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată ci la măsuri de îndeplinit de către contribuabil, neavând caracterul unui decizii de impunere ce intra în competența Serviciului soluționare contestații.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, organele de inspecție fiscală au dispus societății X SRL măsura de a recupera din profiturile impozabile obținute începând cu 01.01.2017, pierderile fiscale anuale stabilite prin Raportul de inspecție fiscală.

Societatea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X.

În drept, în conformitate cu prevederile art.268 alin.(1) și art.272 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

“Art. 272 - (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.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

De asemenea, Instrucțiunile de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” aprobate prin OMFP nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, prevăd:

“ Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" **nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.**

6.Se menționează posibilitatea contribuabilului/plătitorului de a formula contestație împotriva prezentului act administrativ, în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

În speță sunt aplicabile și prevederile pct.5.3-5.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.2017/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr.3741/2015, care stabilesc:

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4.Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita

contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”

Întrucât măsurile dispuse în sarcina SC X SRL nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici o măsura de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la argumentul societății potrivit căreia Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X încalcă condițiile de întocmire prevăzute de Ordinul nr.3833/2015, acest aspect va fi tratat de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X.

Având în vedere cele prezentate mai sus, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 constată necompetența materială privind contestația depusă de SC Doi Amici SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.1/03.10.2017, motiv pentru care va fi transmisă, spre competență soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș –Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 în calitate de organ emitent.

F. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. X.

Potrivit prevederilor art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ Art. 131- Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală

cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

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

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

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

Astfel, Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobarii conducătorului organului de inspecție fiscală și stă la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor art.93 și art.98 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 93- Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

(3) Dispozițiile alin.(2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”

„ART. 98 - Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

- c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Potrivit art.269 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 269 - *Forma și conținutul contestației*

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Față de aceste prevederi legale se reține că prin Codul de procedură fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilului.

Se mai reține că, potrivit art.268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 268 - *Posibilitatea de contestare*

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

La pct. 5.4 din Ordinul nr. 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„5.4. *Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”*

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 276 - *Soluționarea contestației*

(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”*, raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, soluționandu-se contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X și împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.X.

G. În ceea ce privește contestația formulată de SC X SRL împotriva Procesului verbal încheiat în data de X, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, se reține că, potrivit prevederilor art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“Art. 132 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

*(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) **organul de inspecție fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal** semnat de organul de inspecție fiscală și de către contribuabilul/plătitorul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului/plătitorului. În cazul în care cel supus inspecției fiscale refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală consemnează despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului.*

*(3) **Procesul-verbal întocmit potrivit alin. (2) reprezintă act de sesizare** și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus prezentate, se constată că Procesul verbal din data de X contestat nu este un act administrativ fiscal, nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, el reprezentând un act pe care organele de inspecție fiscală au obligația să îl întocmească atunci când sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, nefiind susceptibil de a fi contestat.

H. În ceea ce privește contestarea de către societate a anexei „Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală” invedărăm că potrivit prevederilor art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.269 Forma și conținutul contestației

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

Având în vedere că, prin Deciza de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecție fiscale la persoane juridice nr.X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, contestată parțial, au fost stabilite doar obligații fiscale principale cu titlu taxa pe valoarea adăugată, rezultă că, contestarea termenelor de la care se vor calcula accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale din decizia de impunere sus menționată, se va putea formula la decizia de calcul accesorii aferente acestor obligații fiscale principale stabilite suplimentar, care va avea la bază anexa privind scadențele la TVA stabilită suplimentar.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.277 alin.(1), art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.2, pct. 11.1 lit.a), lit.c) și lit.d) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- **X** – taxa pe valoarea adăugată;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de **X lei**.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de **X lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 01.01.2010 – 31.12.2013.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC XSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane

juridice nr.X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

4. Constatarea ca fiind fără obiect a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X emisă de AJFP X, comunicată societății în data de 13.10.2017, prin înlocuirea cu Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X emisă de AJFP X, comunicată societății în data de 17.11.2017.

5. Respingerea, ca lipsită de interes, a contestației formulată de SC XSRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X emisă de AJFP X, comunicată societății în data de 17.11.2017.

6. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 privind contestația formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, urmând ca Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 din cadrul AJFP X să soluționeze acest capăt de cerere, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri atacate.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC X SRL
- A.J.F.P. X– Inspecție Fiscală

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

DIRECTOR GENERAL

X