

DECIZIA nr. 653 din 01.09.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SA**,
cu sediul in str., sector , Bucuresti,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.2015

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2015, inregistrata sub nr.2015 si completata cu adresa nr.2015, inregistrata sub nr.2015 de către Administratia Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București cu privire la contestatia formulata de ABC SA formulata prin SCA in baza imputernicirii avocatale nr.2015.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/2015, emisa in baza raportului de inspectie nr. yyy/2015 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ...2015 prin s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **S** lei, din care:

- V lei diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare;
- A lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SA.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SA, pentru perioada 01.12.2008-30.06.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de 22.07.2014.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.xxx/2015, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de V lei respinsă la rambursare, ceea ce a condus la stabilirea majorărilor/dobânzilor de întârziere aferente în sumă de A lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de P lei și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de R lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SA solicita anulara deciziei de impunere nr. xxx/2015 pentru TVA și accesorii aferente in suma de S lei, sustinand urmatoarele:

Decizia de impunere este lovită de nulitate pentru lipsa motivării în drept a deciziei în raport de art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală întrucât simpla indicare generică, pur formală, a textelor legale aplicabile neputând fi calificată drept motivare în drept a actului administrativ fiscal. Caracterul lapidar al concluziilor autorității fiscale cu privire la punctul de vedere al societății constituie un viciu ce atrage nulitatea, așa cum rezultă și din deciziile instanțelor judecătorești invocate.

Organele fiscale au procedat la stabilirea nelegală a unor obligații fiscale pentru o perioadă în care societatea a fost supusă procedurii speciale a insolvenței (perioada 02.11.2011-28.05.2014), în condițiile DGRFP a fost înscrisă la masa credală cu suma de CR lei, deci cu creanța născută anterior deschiderii procedurii insolvenței și a stabilit în cursul procedurii insolvenței obligații de plată în sumă de OR lei, iar judecătorul sindic a consemnat plata acestor datorii.

În situația în care o asemenea practică ar fi admisă și fiecare dintre creditorii ce ar avea creanțele modificate și stinse prin planul de reorganizare ar pretinde din nou aceleași sume, întreaga procedură ar fi lipsită de finalitate și creditorii ar fi în situația nerespectării unei hotărâri judecătorești de confirmare a planului de reorganizare – faptă incriminată de art. 287 Cod penal.

În mod concret, societatea consideră că pentru preținsele obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.12.2008-02.11.2011 (V1 lei plus sold VX lei) nu este modificată data nașterii creanței, așa cum rezultă și din sentința judecătorului sindic nr. SC/xxx.2014, motiv pentru care aceste creanțe trebuiau solicitate în cadrul procedurii insolvenței cu respectarea art. 64 alin. (1) din Legea insolvenței, jurisprudența statuând faptul că este exclusă actualizarea declarației de creanță pentru sume datând din perioada anterioară deschiderii procedurii, dar individualizate după deschiderea procedurii. Pentru obligațiile născute în timpul procedurii (V2 lei) se impunea a fi solicitate în cadrul procedurii colective de insolvență cu respectarea prevederilor art. 64 alin. (6) din Legea insolvenței, cu atât mai mult cu cât societatea a depus în termen deconturile de TVA.

Mai mult, punctul de vedere al organelor fiscale cu privire la faptul că, odată închisă procedura, societatea este supusă procedurii generale prevăzută de normele fiscale reprezintă o încălcare a ordinului ANAF pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008.

Pentru perioada 01.12.2008-07.11.2011 s-a prescris dreptul autorității fiscale de a efectua inspecția, nefiind respectate prevederile art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală întrucât în actele administrative atacate nu este menționată nicio condiție care să justifice efectuarea inspecției peste perioada de 3 ani. În continuarea acestor considerente, societatea invocă prescrierea pentru perioada 01.12.2008-07.11.2009 în raport de exigențele art. 91 alin. (1) din Codul

de procedură fiscală deoarece nu a fost respectat termenul de prescripție de 5 ani în raport de data începerii inspecției fiscale 07.11.2014.

În privința obligațiilor fiscale accesorii, societatea arată că acestea au fost calculate pentru perioada cât a fost în procedura de insolvență, ignorându-se prevederile imperative ale Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 și jurisprudența instanțelor în materie.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca motivul invocat de contestatoare privind nemotivarea în drept a deciziei de impunere este întemeiat și poate atrage nulitatea acesteia.

In fapt, societatea ABC SA susține că decizia de impunere nr. xxx/2015 este lovită de nulitate pe motiv că temeiurile de drept sunt pur formale, fiind necesare ”explicitarea conținutului normelor juridice indicate de autoritate, interpretarea acestora și aplicarea la situația de fapt analizată” și invocă jurisprudența în sprijinul acestei susțineri.

Din conținutul deciziei de impunere reiese că la pct. 2.2.3 sunt indicate toate temeiurile de drept (actul normativ – adică Codul fiscal și Codul de procedură fiscală –, cu indicarea corespunzătoare a articolelor, alineatelor și literelor) aplicate de organele de inspecție fiscală în raport de situația de fapt constatată, detaliată la pct. 2.2.2 din decizie (nedeductibilitatea TVA pentru achiziții fără documente justificative și pentru închirieri fără prezentarea notificărilor de taxare, colectarea TVA pentru livrări netaxate de societate, TVA înscrisă eronat în deconturile de taxă etc.).

În raportul de inspecție nr. yyy/2015, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și anexă a acesteia organele de inspecție fiscală au detaliat situațiile de fapt constatate și încadrarea în temeiurile de drept.

La capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul pct. 2 ”Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului” organele de inspecție fiscală au înscris **motivația esențială** pentru care nu au reținut punctul de vedere al contribuabilului și temeiurile de drept în baza cărora s-a desfășurat inspecția și au fost stabilite obligațiile fiscale, inclusiv accesoriile.

În drept, potrivit art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) *motivele de fapt*;
- f) *temeiul de drept*; [...]"

“Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

În speță, se constată că societatea ABC SA reclamă lipsa motivării în drept a deciziei de impunere atacate și solicită anularea acesteia, în condițiile în care în decizie au fost indicate **în mod specific temeiurile de drept** ce au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina acesteia – diferențe suplimentare de TVA și accesorii aferente.

Rezultă că pretenția contestatoarei ca decizia de impunere să fie considerată nulă pe motiv că organele de inspecție fiscală nu au procedat la explicitarea conținutului normelor juridice și la interpretarea lor în raport de situația analizată, pe lângă faptul că **excede cadrulul legal aplicabil**, organele de inspecție fiscală nefiind ținute să facă din actele administrative emise în aplicarea legii fiscale veritabile studii/articole științifice în materia dreptului fiscal, nici **nu are o justificare reală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat la capăt. VI din raport raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale** pe perioada supusă inspecției fiscale. Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală, pe care le apreciază ca "lapidare" nu înseamnă că decizia atacată este nemotivată întrucât **obligația motivării nu presupune existența unor răspunsuri detaliate și ample la fiecare argument** al contestatoarei, fiind suficientă **motivația esențială** avută în vedere de organele de control la înlăturarea obiecțiilor contestatoarei din punctul de vedere, așa cum a fost expusă în raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, afirmația contestatoarei că a fost împiedicată, practic, să-și exercite dreptul de apărare este **vădit nejustificată**, în condițiile în care și-a prezentat, amplu și documentat, punctul de vedere asupra rezultatelor inspecției fiscale prin însăși contestația formulată, contestatoarea nedemonstrând în niciun fel cum a fost vătămată în drepturile sale.

În acest context, citarea unor texte legale și a jurisprudenței interne în materie urmată doar de invocarea vătămării intereselor legitime **nu echivalează cu demonstrarea existenței vătămării reclamate**, societatea cunoscând pe deplin poziția organelor de inspecție fiscală, așa cum reiese din motivarea contestației ce face obiectul prezentei decizii.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația ABC SA este vădit neintemeiată și urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la excepția de fond privind prescripția

Cauza supusă soluționării este dacă era prescrisă perioada supusă inspecției fiscale în raport de momentul începerii controlului anticipat realizat de organele de inspecție fiscală pentru decontul de TVA cu sold negativ și opțiune de rambursare.

In fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. yyy/2015 rezultă că societatea ABC SA a fost supusă inspecției fiscale anticipate pentru perioada 01.12.2008-30.06.2014 în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ și

opțiune de rambursare aferent nr. 54893043/22.07.2014, prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de V+R lei. Inspekția fiscală a început la data de 07.11.2014, fiind înscrisă în registrul unic de control la poziția 10 din 07.11.2014 și s-a realizat în perioada 07.11.2014-12.01.2015, rezultatele inspekției fiind consemnate în raportul nr. yyy/2015, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. xxx/2015.

În drept, potrivit art. 21, art. 22, art. 23, art. 91 și art. 98 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:**

a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat**, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), **denumite creanțe fiscale principale;**

b) **dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere**, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) **obligația de a declara** bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, **impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (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”.

“Art. 91. – (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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

”Art. 98. - (1) **Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

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

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală **se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția 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”.

Cu privire la TVA se rețin și prevederile art. 134, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 134. - (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”.

”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”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a

anului urmator momentului in care **s-a constituit baza de impunere a obligatiei fiscale, moment care determina și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligatiei fiscale respective**. Astfel, din interpretarea sistematica a art. 21- 23 din Codul de procedura fiscala rezulta ca **momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă** (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) întrucât numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei reglementat** expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, **de verificare a "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".

În concret, în cazul taxei pe valoarea adăugată, **baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin decontul de taxă** în care sunt evidențiate operațiunile exigibile în perioada pentru care s-a depus decontul având în vedere definiția exigibilității TVA de la art. 134 alin. (2) din Codul fiscal conform căreia exigibilitatea reprezintă data la care organele fiscale devin îndreptățite, în baza legii, să solicite plata TVA.

Cum perioada supusă inspecției fiscale este 01.12.2008-30.06.2014 rezultă că pentru TVA aferentă lunii decembrie 2008 baza impozabilă s-a constituit la momentul expirării termenului de depunere a decontului, respectiv în data de 25.01.2009 și termenul de prescripție a începând să curgă începând cu data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv din data de 1 ianuarie 2010 și urmând a se împlini la data de 31 decembrie 2014. Rezultă că, față de data începerii inspecției fiscale – 07.11.2014 – dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica și de a stabili diferențe de TVA pentru luna decembrie 2008 nu era prescris, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

Raportat la cele anterior prezentate se reține că invocarea de către ABC SA a nerespectării termenului de prescripție de 5 ani pentru perioada 01.12.2008-07.11.2009 este **vădit neîntemeiată, contestatoarea neținând cont nici de momentul constituirii bazei de impunere** (data depunerii deconturilor de taxă) **și nici de momentul începerii curgerii termenului de prescripție** (data de 1 ianuarie a anului următor celui în care au fost depuse deconturile de taxă).

În plus, inconsistența susținerilor contestatoarei în privința intervenirii prescripției de 5 ani pentru perioada 01.12.2008-07.11.2009 reiese și din aceea că în soldul sumei reprezentând TVA solicitată la rambursare prin decontul depus în

data de 22.07.2014 este cuprinsă și TVA de rambursat în sumă de RX lei declarată în decontul depus de societate pentru luna decembrie 2008 și care a fost reportată în deconturile de TVA din perioadele următoare; or, dacă dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe suplimentare de TVA era prescris începând cu luna decembrie 2008, așa cum eronat susține contestatoarea, și dreptul acesteia de a solicita rambursarea începând cu aceeași perioadă ar fi fost, de asemenea, prescris întrucât momentul constituirii bazei impozabile pentru creanțele fiscale este același ținând cont și de prevederile art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată conform căroră "dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire".

În ceea ce privește nerespectarea termenului de 3 ani prevăzut de art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală pentru realizarea inspecției fiscale se reține că acesta nu este termen de prescripție, așa cum eronat înțelege contestatoarea, ci perioada generală supusă inspecției fiscale, care poate fi extinsă pe întreaga perioadă de prescripție dacă un contribuabil mic sau mijlociu are un comportament incorect în raport cu obligațiile prescrise prin legea fiscală, așa cum rezultă din excepțiile reglementate la același articol art. 98 alin. (3) lit. a)-c) din Codul de procedură fiscală.

Susținerea contestatoarei ABC SA în sensul lipsei incidenței situațiilor reglementate de textul de lege **este contrazisă de faptul că organele de inspecție fiscală au constatat** diferențe de obligații fiscale în cadrul termenului de 3 ani, ceea ce reprezintă în sine un indiciu de diminuare a obligațiilor fiscale, precum și numeroase neconcordanțe în declarațiile depuse de societate, respectiv înscrierea eronată a TVA deductibilă și a TVA colectată în deconturile de taxă depuse, nedeclararea unor achiziții intracomunitare de bunuri încă din trimestrul IV 2008 și declararea eronată a unor livrări interne, **ceea ce atrage incidența excepțiilor reglementate de art. 98 alin. (3) lit. a)-c) din Codul de procedură fiscală.**

Contrar celor susținute de contestatoare, aceste constatări **au fost menționate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală** ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, legislația neimpunând formalizarea într-un înscris fiscal anume a constatării incidenței situațiilor de la art. 98 alin. (3) lit. a)-c) din Codul de procedură fiscală și nici a extinderii perioadei de inspecție de la 3 la 5 ani, cu atât mai mult cu cât inspecția fiscală s-a realizat fără emiterea și comunicarea unui aviz de inspecție în care să fie cuprinsă perioada supusă inspecției fiscale, acesta nefiind necesar în cazul soluționării cu control anticipat a deconturilor de TVA cu sold negativ și opțiune de rambursare.

În consecință, în raport de cele anterior analizate, contestația ABC SA urmează a fi respinsă ca vădit neîntemeiată și pentru acest capătul de cerere privind excepția prescripției.

3.3. Referitor la diferența suplimentară de TVA și accesoriile aferente

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală puteau stabili diferențe de obligații bugetare pentru perioada anterioară intrării societății în procedură de insolvență și pentru perioada în care societatea s-a aflat în procedură de insolvență, în condițiile în care a ieșit din procedură și a intrat în circuitul economic normal.

În fapt, prin decizia de impunere nr. xxx/2015 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății ABC SA obligații fiscale reprezentând TVA în sumă de V lei, stabilită suplimentar și respinsă la rambursare pentru perioada 01.12.2008-30.06.2004 și accesorii aferente în sumă de A+P lei, calculate pentru perioada 25.04.2009-25.11.2013. Totodată, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de R lei din totalul sumei solicitate în sumă de V+R lei.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că diferența suplimentară de TVA în sumă de V lei provine din TVA neacceptată la deducere în sumă de VD1 lei întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor facturate de diverși prestatori (VD2 lei), nu a prezentat facturi pe baza cărora și-a dedus taxa (VD3 lei), a dedus TVA pentru autoturisme care nu-i aparțin (VD4 lei) ori pentru închirieri de spații comerciale fără să prezinte notificarea depusă de prestatori privind opțiunea de taxare a operațiunilor altminteri scutite (VD5 lei), a dedus TVA pentru servicii de transport achiziționate de la contribuabili inactivi (VD6 lei) și a înscris eronat TVA deductibilă în deconturile de taxă depuse (VD7 lei). La aceasta se adaugă TVA colectată suplimentar în sumă de VD8 lei, din care suma de VD81 lei reprezintă taxa necollectată de societate pentru vânzări de produse finite și mărfuri către un client, iar suma de VD82 lei reprezintă taxa colectată înscrisă eronat în deconturile de taxă depuse la organele fiscale.

Prin contestația formulată ABC SA susține că organele fiscale au stabilit nelegal obligațiile fiscale întrucât societatea a fost supusă procedurii speciale a insolvenței în perioada 02.11.2011-28.05.2014 și, ca atare, cele anterioare datei de 02.11.2011 puteau fi solicitate numai în cadrul procedurii insolvenței cu respectarea art. 64 alin. (1) din Legea insolvenței, iar cele din timpul procedurii puteau fi solicitate în cadrul procedurii colective de insolvență cu respectarea prevederilor art. 64 alin. (6) Legea insolvenței.

În drept, potrivit art. 1, art. 2, art. 94 și art. 95 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 1. - (1) **Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.**

(3) **Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:[...]**

b) **declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor**, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; [...]"

"Art. 2. - (2) Prezentul cod constituie **procedura de drept comun** pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

"Art. 94. - (1) **Inspekția 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.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

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

[...]

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;**

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]"

"Art. 95. - **Inspekția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire**, reținere și **plată a impozitelor**, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege".

De asemenea, pentru accesorii sunt incidente prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorările de intarziere se calculează pentru fiecare zi de intarziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de intarziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Referitor la accesoriile datorate în cazul contribuabililor aflați în insolvență sunt aplicabile și prevederile art. 122¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

"Art. 122¹. - În cazul contribuabililor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, **pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere** potrivit legii care reglementează această procedură".

Totodată, potrivit art.41 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței:

"Art. 41. - (1) Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii.[...]

(3) În cazul în care se confirmă un plan de reorganizare, dobânzile, majorările ori penalitățile de orice fel sau cheltuielile accesorii la obligațiile născute ulterior datei deschiderii procedurii generale se achită în conformitate cu actele din care rezultă și cu prevederile programului de plăți. În cazul în care planul eșuează, prevederile alin.

(1) și (2) se aplică corespunzător pentru calculul accesoriilor cuprinse în programul de plăți, la data intrării în faliment.”

De asemenea, potrivit pct.1 din Decizia nr.1/2008 a Comisiei de proceduri fiscale aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.1.537/2008:

”1. În sensul art. 122¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art. 45 din Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare:

*- începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii **pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri**”.*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că prin Codul de procedură fiscală nu există introdusă nicio restricție sau excepție cu privire la anumite situații în care agenții economici să nu poate fi supuși inspecției fiscale, astfel că ***inspecția fiscală se poate efectua atât asupra agenților economici care s-au aflat sub procedura insolvenței și au ieșit redresați din această procedură, cât și asupra agenților economici care nu au fost niciodată sub procedura insolvenței.***

Din acest punct de vedere, odată ce a ieșit din procedura insolvenței redresat și a intrat în circuitul economic normal, un contribuabil este supus administrării fiscale generale prevăzută de Codul de procedură fiscală, inclusiv în ceea ce privește realizarea inspecției fiscale și stabilirea de diferențe de obligații fiscale suplimentare cu accesoriile aferente, ca rezultat al inspecției.

Se reține că în același sens s-au pronunțat, într-o speță similară, și direcțiile de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Prin adresa nr.....2013, Direcția Generală a Colectării Creanțelor Bugetare din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a precizat că “[...] *pentru creanțele născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței, îi pot fi calculate obligații fiscale accesorii începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, întrucât acțiunile de inspecție fiscală au fost finalizate după data ieșirii din insolvență a societății*”, iar prin adresa nr.....2013 Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a precizat că: “[...] *pentru creanțele neînscrise la masa credală, organul fiscal, la întocmirea actului de inspecție fiscală, poate calcula obligații fiscale accesorii, în măsura în care contribuabilul nu se mai află sub protecția conferită de legea insolvenței, ieșind dintr-o astfel de procedură și reintrând în circuitul comercial prin continuarea activității*.”

În ceea ce privește invocarea prevederilor legale în materia insolvenței, se reține că potrivit art. 3 pct. 1 din Legea nr. 85/2006 privind procedura

insolvenței, cu modificările ulterioare "insolvența este acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficiența fondurilor bănești disponibile pentru **plata datoriilor certe, lichide și exigibile**", iar conform art. 64 alin. (1) coroborat cu art. 65 alin. (1) și alin. (2) din lege **creanțele care sunt anterioare datei de deschidere a procedurii** sunt cuprinse într-o cerere ce trebuie depusă în termenul fixat în sentința de deschidere a procedurii și **la care trebuie să fie anexate "documentele justificative ale creanței"** și ale actelor de constituire de garanții. În mod similar, conform art. 64 alin. (6) din lege "**creanțele născute după data deschiderii procedurii**, în perioada de observație sau în procedura reorganizării judiciare **vor fi plătite conform documentelor din care rezultă**, nefiind necesară înscrierea la masa credală".

De asemenea, potrivit art. 662 din Noul Cod de procedură civilă definește faptul că o creanță este certă când **existența ei neîndoielnică** rezultă din însuși titlul executoriu, este lichidă atunci când obiectul ei **este determinat** sau când titlul executoriu conține elementele care permit stabilirea lui și este exigibilă dacă obligația debitorului este ajunsă la scadență sau acesta este decăzut din beneficiul termenului de plată.

Din dispozițiile legale anterior citate reiese că **orice creanță** înscrisă la masa credală ori născută în timpul procedurii insolvenței trebuie să aibă la bază documente justificative, adică **documente din care să reiasă neîndoielnic suma efectiv datorată și temeiul creanței, ceea ce, în cazul creanțelor bugetare implică cuantificarea creanței într-o declarație fiscală ori o decizie de impunere emisă de organul fiscal** în conformitate cu prevederile art. 82 și art. 85 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 82. - (2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze **cuantumul obligației fiscale**, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind **corect, complet** și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzător situației sale fiscale."

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

În plus, **în cazul creanțelor bugetare individualizate prin declarațiile fiscale depuse de contribuabili, creanța nu are caracter cert, neîndoielnic** întrucât ea este cuantificată de contribuabilul însuși și nu de către creditorul – stat, care nu are la îndemână decât calea inspecției fiscale pentru a verifica corectitudinea creanței determinate de contribuabilul respectiv.

Sușinerile societății contestatoare ABC SA în sensul că pentru creanțele de TVA trebuia obligatoriu ca acestea să fie înscrise la masa credală ori cuprinse și plătite conform planului de reorganizare conform art. 64 alin. (1) și alin. (6) din lege nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **diferențele**

suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale nu aveau un caracter neîndoielnic și nici nu erau lichide la data de deschiderii procedurii insolvenței, deci nu puteau face obiectul acestei proceduri, ele devenind certe și lichide doar la finalizarea inspecției fiscale și emiterea deciziei de impunere. Or, după închiderea procedurii insolvenței și reintrarea în circuitul economic normal, debitorii nu mai beneficiază de protecția specifică în cazul creanțelor devenite certe, lichide și exigibile după închiderea procedurii, **legislația neconținând nicio prevedere în acest sens.** A accepta susținerile contestatoarei ar însemna **existența unei interdicții absolute în privința efectuării inspecției fiscale** la contribuabilii ieșiți redresați din procedura insolvenței atât pentru perioada anterioară deschiderii procedurii, cât și pe perioada derulării procedurii, **în condițiile în care o asemenea interdicție nu este prevăzută** nici de Codul de procedură fiscală, nici de legislația în materia insolvenței.

De altfel, procedura insolvenței are ca scop acoperirea pasivului debitorului aflat în insolvență și nu înlăturarea competenței organelor fiscale de a verifica legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității aplicării prevederilor legislației fiscale de către debitorul insolubil, verificare care nu se poate efectua decât în condițiile Codului de procedură fiscală.

Că dispozițiile art. 64 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare nu au înțelesul susținut de contestatoare precum că nu-i mai pot fi stabilite obligații (creanțe) fiscale suplimentare față de cele înscrise la masa credală ori născute în timpul procedurii rezultă și din aceea că creanța fiscală înscrisă în decizia de impunere emisă ulterior ieșirii din insolvență nu poate face în niciun fel obiectul realizării în cadrul procedurii insolvenței întrucât aceasta nu fusese identificată și stabilită de organele fiscale potrivit legislației specifice, neputând fi vorba nici măcar de o creanță sub condiție ce putea fi înscrisă provizoriu la masa credală.

Mai mult, se reține că procedura insolvenței la care a fost supusă contestatoarea ABC SA a fost urmare a admiterii cererii acesteia, așa cum reiese din sentința prin care a fost admisă deschiderea procedurii, iar inspecția fiscală s-a derulat urmare cererii de rambursare (decont de TVA cu sold negativ și opțiune de rambursare) adresată autorităților fiscale în data de 22.07.2014, ulterior închiderii procedurii de insolvență prin redresarea contribuabilei, iar din anexa la raportul de inspecție fiscală reiese că suma solicitată la rambursare provine atât din perioada anterioară datei deschiderii procedurii (decembrie 2008 – octombrie 2011), cât și din perioada derulării procedurii (noiembrie 2011 – mai 2014).

Or, **dreptul la rambursarea TVA este o creanță fiscală născută în aceeași măsură și aceeași perioadă ca și diferențele suplimentare de TVA percepute în urma inspecției fiscale**, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (2) lit. a) din Codul de procedură fiscală și ar fi împotriva oricărui principiu general de drept și a logicii elementare ca societatea contestatoare să fie îndreptățită la o creanță asupra creditorului – stat, participant la procedura de insolvență, pe care ea

Însăși a determinat-o prin deconturile depuse anterior și în timpul procedurii, în timp ce creditorul – stat să nu aibă nicio posibilitate să o verifice și să fie sau nu de acord cu ea, ca efect al aplicării aceleiași proceduri. Dimpotrivă, reținând în echitate, atâta vreme cât contestatoarea poate pretinde statului-creditor rambursarea unei creanțe născută anterior și în timpul procedurii, în baza unui decont/unei cereri depuse ulterior închiderii procedurii și statul-creditor poate verifica cererea de rambursare depusă, cu consecința stabilirii eventualelor diferențe rezultate în urma verificării, în conformitate cu procedura specifică raporturilor juridice fiscale.

Altminteri, s-ar ajunge la practica frauduloasă și inacceptabilă ca orice contribuabil debitor supus procedurii insolvenței să înscrie în deconturile de TVA orice sumă, chiar și determinată eronat ori prin fraudă/evaziune fiscală și să pretindă rambursarea ei, iar organul fiscal să nu poată efectua verificarea cu respectarea procedurii fiscale și să ramburseze de la bugetul statului sume nelegal determinate. *O dovadă grăitoare în acest sens este chiar situația contestatoarei, care a depus deconturi de TVA la organele fiscale, dar în urma inspecției fiscale s-au constatat erori semnificative cel puțin în privința înscrierilor sumelor de TVA deductibilă (VD7 lei) și TVA colectată (VD82 lei) în deconturi, iar asupra acestei situații, ca și asupra celorlalte constatări ce au determinat stabilirea diferențelor contestatoarea ABC SA nu aduce niciun argument care să combată în vreun fel substanța constatărilor rezultate în urma inspecției fiscale.*

În ceea ce privește sumele invocate în contestație ca fiind înscrise la masa credală ori plătite în timpul procedurii se reține că diferențele suplimentare de TVA nu erau determinate și consemnate în documente justificative la momentul derulării procedurii de insolvență (spre exemplu, în suma de CR lei cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală nu este inclusă TVA stabilită suplimentar pentru perioada anterioară deschiderii procedurii de V1 lei, ci numai majorări și penalități de întârziere înscrise în fișa pe plătitor în sumă de FP lei). Nu este întemeiată nici susținerea contestatoarei că prin efectuarea inspecției fiscale și stabilirea de diferențe de obligații fiscale s-ar ajunge la pretinderea din nou a aceluiași sume întrucât diferențele rezultate în urma inspecției fiscale derulate ulterior închiderii procedurii nu erau determinate la momentul începerii ori pe parcursul derulării procedurii, nefiind vorba de aceleași sume. În mod similar, nu poate fi vorba de o încălcare a prevederilor Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 întrucât aceasta vizează doar creanțele fiscale înscrise la masa credală, iar în speță nu este vorba de astfel de creanțe, precum s-a reținut anterior. De asemenea, referitor la jurisprudența invocată (și citată parțial), se reține că aceasta nu vizează creanțele fiscale stabilite în sarcina contribuabililor care au fost supuși procedurii insolvenței și care au încheiat-o prin continuarea activității și intrarea în circuitul economic normal.

În consecință, motivația bazată pe incidența prevederilor legii insolvenței la diferențele stabilite în urma inspecției fiscale ABC SA nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei și având în vedere că societatea nu aduce niciun argument pe fondul cauzei în sensul aplicării raporturilor de drept material fiscal, contestația societății este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134 alin. (2), art. 156¹ alin. (1) și art. 156² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și art. 1 alin. (1) și alin. (3) lit. b), art. 2 alin. (2), art. 21 alin. (2) lit. a) și b), art. 22 lit. a), art. 23 alin. (1) și alin. (2), art. 46, art. 82 alin. (2) și alin. (3), art. 85 alin. (1), art. 91 alin. (1) și alin. (2), art. 94 alin. (1), alin. (2) lit. b) și alin. (3) lit. e), art. 95, art. 98 alin. (1) și alin. (3) lit. a), art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 122¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SA formulată împotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. xxx/2015, emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/2015 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București pentru diferenta suplimentara de TVA și accesorii aferente în sumă de S lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Bucuresti.