



**D E C I Z I A nr. 292 din 2016**

privind contestațiile depuse de SC X SRL din ..., înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016, nr. TMR\_DGR .../...2016, respectiv nr. TMR\_DGR .../...2016.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresele nr. HDG\_AIF .../...2016, nr. HDG\_AIF .../...2016, respectiv nr. .../...2016, înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016, sub nr. TMR\_DGR .../...2016, respectiv sub nr. TMR\_DGR .../...2016 asupra contestațiilor depuse de SC X SRL, având sediul social în ..., ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., C.I.F. RO ...

Contestațiile au fost depuse la AJFP Hunedoara, fiind înregistrate sub nr. HDG\_REG .../...2016, sub nr. HDG\_REG .../...2016, respectiv sub nr. HDG\_REG .../...2016.

SC X SRL din ... contestă:

**1.** Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, acte administrative fiscale, așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF .../...2016, primită în data de 12.02.2016;

**2.** Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, acte administrative fiscale, așa cum au fost corectate urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF .../...2016, primită în data de ...2016, respectiv SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat Z, contestă:

**3.** Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA;

... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;

... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Contestațiile sunt semnate, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura administratorului, respectiv amprenta ștampilei Cabinetului de avocat Z și semnătura dnei. avocat Z, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria HD nr. .../...2016.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- inițial Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a fost comunicată petentei în data de ...2016, potrivit celor menționate pe adresa de înaintare, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de SC X SRL din ..., a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, sub nr. HDG\_REG .../...2016.

- ulterior, așa cum au fost corectată urmare a îndreptării erorilor materiale, Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, a fost comunicată petentei în data de ...2016, potrivit celor menționate pe adresa de înaintare, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de SC X SRL din ..., a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, sub nr. HDG\_REG .../...2016;

- Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii a fost emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, în data de ...2016, iar contestația formulată de SC X SRL din ..., a fost înregistrată la AJFP Hunedoara, sub nr. HDG\_REG .../...2016.

În drept, Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care contestațiile petentei au fost formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind

obligățiile fiscale suplimentare de plată, a Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, corectată, a Rapoartelor de inspecție fiscală care au stat la baza emiterii acestora, precum și a Deciziei nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara din cadrul D.G.R.F.P Timișoara se influențează reciproc, obligațiile fiscale principale înscrise în deciziile de impunere fiind generatoare de accesorii în condițiile legii, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și în virtutea principiului general de drept accesorium sequitur principalem, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de SC X SRL, având sediul social în ..., ..., înregistrate la înregistrate la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../...2016, sub nr. HDG\_REG .../...2016, respectiv sub nr. HDG\_REG .../...2016 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016, nr. TMR\_DGR .../...2016, respectiv nr. TMR\_DGR .../...2016, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de TITLUL VIII Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate precizările OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, este competentă în soluționarea contestațiilor.

#### I. Prin contestațiile formulate de SC X SRL din ..., petenta susține următoarele:

Prin prima contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, petenta contestă actele administrative fiscale, așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de 12.02.2016, respectiv:

- Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;

... lei - penalități privind impozitul pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin a doua contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, petenta contestă actele administrative fiscale, așa cum au fost corectate urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016, respectiv:

- Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;  
... lei - penalități privind impozitul pe profit;  
... lei - TVA suplimentară;  
... lei - majorări privind TVA;  
... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin a treia contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, petenta contestă Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;  
... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;  
... lei – accesorii aferente TVA;  
... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;  
... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Prin contestațiile formulate petenta solicită:

- anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. F – HD .../...2016, precum și exonerarea de la plată pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;  
... lei - majorări privind impozitul pe profit;  
... lei - penalități privind impozitul pe profit;  
... lei - TVA suplimentară;  
... lei - majorări privind TVA;  
... lei - penalități privind TVA.

- anularea Deciziei nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;  
... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;  
... lei – accesorii aferente TVA;  
... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;  
... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați.

## **I.1. Referitor la aspecte procedurale.**

Petenta susține că, la întocmirea actelor administrative contestate, organele fiscale au încălcat formele de procedură imperativ stabilite de lege, situație de natură să atragă sancțiunea nulității absolute.

### **I.1.1. Cu privire la nemotivarea deciziei de impunere;**

**I.1.1.1.** Cadrul legal. Considerații jurisprudențiale incidente. Obligativitatea motivării deciziei de impunere.

În conformitate cu principiul transparenței administrației publice, consacrat în art. 31 din Constituția României, dreptul la informație trebuie respectat în raporturile

juridice care se stabilesc între autoritățile publice și cei cărora li se adresează actele emise de către acestea, în sensul motivării oricărui act administrativ.

Potrivit dispozițiilor art.87 din Codul de procedură fiscală, care reglementează forma și conținutul deciziei de impunere: „*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art.43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.*”

Potrivit dispozițiilor art.43 din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal (în cazul analizat, decizia de impunere) trebuie să conțină în mod obligatoriu, printre alte elemente, motivele de fapt și motivele de drept. În sensul că printre condițiile de formă ale actului administrativ este inclusă și aceea a motivării actului administrativ, jurisprudența și doctrina sunt unanime.

Obligația motivării actului administrativ reprezintă o cerință de legalitate a acestuia unanim acceptată atât pe plan intern, cât și la nivel comunitar, întrucât motivarea actului administrativ constituie o garanție împotriva arbitrariului și se impune cu deosebire în cazul actelor prin care se modifică ori se suprima drepturi sau situații juridice individuale și subiective.

Nemotivarea actului administrativ fiscal reprezintă și o încălcare a art.41<sup>1</sup> „*Dreptul la bună administrare*” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, act care urmare a intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona a dobândit valoarea de drept primar, fiind situat pe aceeași poziție juridică, precum cea a tratatelor europene. Aplicabilitatea acesteia este pe deplin justificată de dispozițiile art. 51 „*Domeniul de aplicare*” al Cartei potrivit căreia „*dispozițiile prezentei carte se adresează și instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii, cu respectarea principiului subsidiarității, precum și statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii*”.

Deoarece petenta contestă și constatările inspecției fiscale în materie de TVA, materie care este armonizată reprezentând transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA, consideră că se află în prezența unei situații de aplicare a dreptului Uniunii Europene, care implică respectarea și a dispozițiilor Cartei.

Cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art.17 pct.2) respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative: „*fiecare Decizie adoptată de Institutie, care poate afecta în mod negativ drepturile sau interesele unei*

---

<sup>1</sup> (1) Orice persoană are dreptul de a beneficia, în ceea ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal:

a) dreptul oricărei persoane a a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere ;

b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial ;

c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.

(3) Orice persoană are dreptul la repararea de către Uniune a prejudiciilor cauzate de către instituțiile sau agenții acesteia în exercitarea funcțiilor lor, în conformitate cu principiile generale comune legislațiilor statelor membre.

*persoane particulare, va mentiona temeiurile pe care se bazează, indicând în mod clar faptele relevante și baza legală a deciziei.*

În jurisprudența comunitară s-a mai reținut cu titlu de principiu că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și de asemenea, să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului (cauza C - 367/1995) și astfel cum a decis Curtea Europeană de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă, sau greșită, este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor, mai mult decât atât, insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (cauza C - 41/1969) și o detaliere a motivelor este necesară și atunci când instituția emitentă dispune de o largă putere de apreciere, căci motivarea conferă actului transparență, particularii putând verifica dacă actul este corect fundamentat și, în același timp, permite exercitarea de către Curte a controlului jurisdicțional (cauza C - 509/1993).

În egală măsură, aspectele contestate constituie o încălcare efectivă a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, încălcare care a fost constant sancționată de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului.<sup>2</sup>

Hotărârea CEDO dată în cauza Anghel împotriva României 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<sup>3</sup>; de altfel, Curtea a stabilit, într-o altă cauză faptul că noțiunea de „proces echitabil” înseamnă și o respectare a principiului „egalității armelor”<sup>4</sup>, ceea ce pentru societate ar însemna că o situație care a fost justificată prin documente (facturile fiscale, documente de intrare a mărfurilor în gestiune, înregistrările în contabilitate, depunerea de declarații fiscale etc.) să fie cel puțin la același nivel justificată și de către autoritatea fiscală de control, în sensul în care aceste achiziții nu ar fi avut substanță economică sau ar fi fost fictive.

De asemenea, în cauza Hüseyin Turan c. Turcia<sup>5</sup>, Curtea Europeană a Drepturilor Omului menționează următoarele: caracterul general al dispoziției încălcate, obiectivul în egală măsură represiv și preventiv al sancțiunii sunt

---

<sup>2</sup> Cauza Anghel împotriva României (cererea 28183/03) din 4 oct. 2008, (pct. 54).

<sup>3</sup> Spețe similare: Barberà, Messegué și Jabardo împotriva Spaniei, hotărârea din 6 decembrie 1988, seria A, nr. 146, p. 33, pct. 77; Bernard împotriva Franței, Hotărârea din 23 aprilie 1998, Culegere de decizii și hotărâri 1998-II, p. 879, pct. 37.

<sup>4</sup> Hotărârea Dombo Beheer B.V. contra Olandei din 27.10.1993.

<sup>5</sup> CEDO, Hüseyin Turan c. Turcia, 4 martie 2008

suficiente pentru a asigura natura penală a cererii și aplicarea dispozițiilor art. 6 din Convenție, inclusiv prezumția de nevinovăție. Or, obligația de a dovedi cele susținute incumbă organului fiscal, în speță operând prezumția de nevinovăție, conform art. 6 par. 2 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În opinia petentei, motivarea în fapt și în drept a constatărilor din Decizia de impunere lipsește, iar stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA ignoră situația fiscală reală, așa cum aceasta rezultă din documentele și explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală.

#### I.1.1.2. Nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un viciu de legalitate sancționat cu nulitatea absolută, necondiționată de existența unei vătămări.

Deși Decizia de impunere contestată reprezintă un act administrativ fiscal, aceasta nu a fost emisă cu respectarea formelor imperative prevăzute de lege, lipsindu-i elemente esențiale ale actului administrativ fiscal, elemente care ar permite exercitarea drepturilor de contestare și de apărare prevăzute de lege.

Astfel, așa cum rezultă din Decizia de impunere, motivul de fapt pentru constatările referitoare la impozitul pe profit este reprezentat de faptul că:

*„Având în vedere achizițiile de bunuri și respectiv darea în consum trimestrială a acestora, reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați anterior, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2012, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.*

*Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2013 organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.*

*Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2014 organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.*

*Pentru debitul stabilit suplimentar se datorează majorări de întârziere conform prevederilor legale.*

*Pentru debitul stabilit suplimentar, societatea datorează penalități de întârziere conform prevederilor legale.”*

- Urmare a răspunsului solicitărilor de informații efectuate de organele de inspecție, o mare parte dintre societățile comerciale implicate nu recunosc tranzacțiile cu SC X SRL, respectiv NU AU DECLARAT LIVRĂRILE CĂTRE CONTRIBUABIL, bunurile nefiind livrate de către emitenții facturilor, pe cale de consecință sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- Urmare a răspunsului solicitărilor de informații efectuate de organele de inspecție, o mare parte dintre societățile comerciale implicate nu recunosc tranzacțiile cu SC X SRL, respectiv NU AU RĂSPUNS LA SOLICITĂRILE DE INFORMAȚII CĂTRE CONTRIBUABIL, și pe cale de consecință sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- Din analiza datelor cuprinse în baza de date ANAF a documentelor puse la dispoziție, a informațiilor primite, rezultă că facturile înregistrate în evidența financiar-contabilă achizițiile de bunuri care nu reflectă operațiuni reale deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrărilor de către furnizori astfel că acestea nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

- O operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia și nu doar a unei singure părți - beneficiarul, așa cum este cazul de față. Având în vedere cele descrise, se poate considera că documentele de aprovizionare (facturile) nu sunt reale și că a fost disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-a efectuat, organele de control considerând tranzacțiilor dintre aceste societăți ca nefiind reale.

- În fapt, în perioada 2012 - 2015, SC X SRL a achiziționat bunuri de la furnizori care au declarat că nu au avut niciodată relații comerciale cu SC X SRL, furnizori care nu au depeș deconturi de TVA și declarații 394 sau care au declarat prin declarația 394 livrări de bunuri, dar către alte societăți.”

În conformitate cu principiul transparenței administrației publice, consacrat în art.31 din Constituția României, dreptul la informație trebuie respectat în raporturile juridice care se stabilesc între autoritățile publice și cei cărora li se adresează actele emise de către acestea, în sensul motivării oricărui act administrativ.

În ceea ce privește TVA, motivarea în fapt se rezumă la reiterarea aceluiași constatări ca și în cazul impozitului pe profit:

*În urma analizei pe perioada verificată a informațiilor din declarațiile cod 394 „Declarație informativă privind” livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României” depuse de către contribuabil și partenerii acestuia (sbl.ns.) s-au constatat neconcordanțe între achizițiile declarate de contribuabil și livrările declarate de furnizorii acestuia precum și diferențe în ceea ce privește livrările efectuate de contribuabil și achizițiile declarate de clienții acestuia. Organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare relațiile comerciale derulate între societatea verificată și terți, precum și la trimiterea de copii după facturile emise de către acestea către SC X SRL, documente de plată, contracte, avize de însoțire, etc, de la următorii furnizori și clienți:*

*A.Furnizori care au răspuns solicitărilor de informații și nu recunosc tranzacțiile;*

*B.Furnizori care nu au răspuns la solicitările de informații;*

*C. Relații comerciale cu furnizori neplătitori de TVA.*

Din analiza datelor cuprinse în baza de date ANAF a documentelor puse la dispoziție, a informațiilor primite rezultă că facturile în baza cărora SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri nu reflectă operațiuni



reale, deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrărilor de către furnizori astfel că acestea nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Motivul de drept poate fi considerat că lipsește în totalitate, iar o formulare de genul „2.1.3. Temeiul de drept. 1. Act normativ LG571/2003 art. 11, alin. 1... 2. Act normativ OG92/2003 art. 120\*, alin. (1).. 3. Act normativ OG 92/2003 art. 120<sup>1</sup>\* alin. 1...” nu poate fi considerată conformă nici chiar cu o minimă îndeplinire a obligației de motivare prevăzută de art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedură fiscală.

Cu ocazia motivării în drept a deciziei de impunere contestate, organul fiscal trebuia să expună raționamentul legal, adică să prezinte petentei de o manieră logică și inteligibilă algoritmul prin care, ca urmare a interpretării și aplicării cadrului legal la constatările faptice, a ajuns la concluzia că petentă ar datora anumite creanțe fiscale suplimentare. Indicarea și transcrierea unor dispoziții legale, realizată într-o manieră pur formală, nu poate reprezenta o motivare suficientă a deciziei de impunere.

Această conduită reprezintă o gravă încălcare a drepturilor recunoscute de lege, fiind sancționată cu nulitatea actului administrativ fiscal, în acest sens pronunțându-se în instanțele de judecată.

Astfel, prin Decizia nr. 71 din 18 ianuarie 2011, Curtea de Apel Timișoara a decis următoarele: *„Așa cum a rezultat din analiza deciziei de impunere atacată, aceasta nu cuprinde baza de impunere pentru care s-a calculat debitul restant, în sumă de ... lei, și majorările de întârziere în sumă de ... lei, motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora s-au calculat acestea, pentru fiecare perioadă impozabilă, ceea ce echivalează cu nemotivarea actului fiscal. Așa fiind, cum este de esența dreptului administrativ cerința motivării actului administrativ, pentru că acestea reprezintă o punere în executarea legii, Curtea constată că decizia de impunere atacată este nelegală și creează un prejudiciu reclamantei, pentru că în lipsa motivării este împiedicată să-și exercite dreptul la apărare recunoscut de Constituție și de CEDO, în ceea ce privește impunerea restantă și majorările aferente susmenționate, astfel că se admite recursul reclamantei, modificându-se sentința recurată conform art. 304 punctul 9 Cod procedură civilă, cu consecința admiterii în parte a acțiunii și a anulării debitului calculat pentru perioada anterioară anului fiscal 2008 în sumă de ... lei și a majorărilor în sumă de ... lei, menținându-se decizia de impunere numai pentru suma de ... lei corespunzătoare anului 2008”.*

Modul în care a fost motivată Decizia de impunere de către organele fiscale de control reprezintă o încălcare a (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedură fiscală, (ii) a art. 41 „Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respectiv a art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului cât și a (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național.

Față de argumentele prezentate în cuprinsul acestei secțiuni, având în vedere că Decizia de impunere contestată nu cuprinde argumentarea în drept și motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare, și fiind cunoscut faptul că sancțiunea pentru nemotivarea actului administrativ nu poate fi decât anularea acestuia, petenta consideră că organul de soluționare al contestației este obligat să dispună anularea actelor administrative contestate.

I.1.2. La emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.5 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, iar art.6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În același sens, art.105 din Codul de procedură fiscală prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, obligație, de asemenea, nesocotită de către organele de inspecție fiscală.

Mai mult, art.7 din Codul de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art.12 din Codul de procedură fiscală.

Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu este respectată de actele administrative fiscale care fac obiectul contestației.

În cazul de față stabilirea impozitelor și taxelor nu se întemeiază pe situația fiscală reală a contribuabilului, ci pe suspiciuni neîntemeiate ale organelor de inspecție fiscală, pe o veritabilă „*prezumție de vinovăție*” care ar fi aplicabilă contribuabilului care a avut anumiți furnizori care s-au îndepărtat de la disciplina fiscală și despre care se afirmă că ar fi avut comportament fiscal inadecvat, fără însă a fi stabilită vreo legătură între comportamentul inadecvat al acestor furnizori și activitatea petentei SC X SRL și fără a fi stabilită situația de fapt, reală, a societății.

I.2. Nelegalitatea și netemeinicia Decizie de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acestui impozit.

Modul de determinare a rezultatului financiar și a impozitului pe profit stabilit suplimentar este eronat și nu are temei legal din mai multe motive pe care petenta le arată în cele ce urmează, astfel:

Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016, nu respectă din punct de vedere al conținutului prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" în sensul că:

- în Instrucțiunile de completare cuprinse în Anexa nr.2 la ordin, punctul 2.1.2. "Motivul de fapt" prevăd că :

*“se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”*

Ori se poate observa foarte ușor că organele de inspecție fiscală în doar 6 rânduri, “au reușit” performanța să determine suplimentar o baza impozabilă de ... lei și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Astfel, fraza înscrisă de organul fiscal în Decizia de impunere sus menționată la Motiv de fapt :

*“1. Având în vedere achizițiile de bunuri și respectiv darea în consum trimestrială a acestora, reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați anterior, în sumă de ... aferente anului 2012, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.*

*2. Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală*

*3. Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2014 organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.”*

Nu respecta deloc instrucțiunile de completare a Deciziei de impunere, ba mai mult ridică multe semne de întrebare cu privire la coerența și credibilitatea organelor de inspecție fiscală, respectiv se impun următoarele întrebări :

- Despre ce “achiziții” este vorba în text ?
- Care sunt “furnizorii menționați anterior” despre care se face vorbire ?
- Cum au ajuns inspectorii fiscali la aprecierea și concluzia, ca, cheltuielile respective sunt nedeductibile ?
- Ce înseamnă pentru dânșii concluzia “Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus...?”
- Cum au ajuns inspectorii fiscali la stabilirea unei baze impozabile suplimentare, înscrisă în Decizie în valoare de ... lei și a unui impozit pe profit suplimentar în sumă

de ... lei, când de fapt din adunarea sumelor înscrise de dânsii în decizie rezultă suma de ... lei (... lei pentru anul 2012 + ... lei pentru anul 2013 + 2014 de ...) ca baza impozabilă suplimentară și suma de ... lei reprezentând impozit profit suplimentar (... lei pentru anul 2012 + ... lei pentru anul 2013 + ... lei în 2014) ?

- Deși prin Decizia de impunere au fost calculate în sarcina petentei majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, inspectorii fiscali au ignorat dreptul petentei de a lua la cunoștință despre modul în care au calculat aceste accesorii și nici nu i-au pus la dispoziție la finalizarea inspecției fiscale, anexele conținând modul de calcul al acestor sume, deși în capitolul VIII Anexe la Raportul de inspecție fiscală se menționează că Anexa nr.45 conține "*Calcul majorări impozit pe profit*".

- La punctul 2.1.3 Temei de drept din Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au înșirat trei articole din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit impozit pe profit suplimentar, dar acestea nu sunt motivate în niciun fel și petenta înțelege să le conteste din următoarele motive:

1) Inspectorii fiscali invocă prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal potrivit căruia: "*Următoarele nu sunt deductibile: cheltuieli 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*", ori achizițiile efectuate SC X SRL ... nu pot fi încadrate la acest articol de lege deoarece s-au făcut în baza unor facturi fiscale care nu au avut nici un fel de viciu de formă sau conținut și pentru fiecare achiziție de materiale sau mijloace fixe s-au întocmit NOTE DE RECEPȚIE care au stat la baza intrării acestora în gestiunea firmei.

Iată deci că pe lângă factura de livrare emisă de societăți comerciale active (factura care face dovada efectuării operațiunii) și în baza cărora s-a făcut transferul dreptului de proprietate către SC X SRL, au fost întocmite și Note de recepție astfel ca au fost întrunite ambele condiții ca, cheltuiala să fie deductibilă și nu nedeductibilă așa după cum susțin inspectorii fiscali.

2) Inspectorii fiscali invocă prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia: "*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*", ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece toate achizițiile de bunuri efectuate de către SC X SRL ... au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate principal al firmei, de organizare de evenimente artistice.

3) Inspectorii fiscali invocă prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia: "*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflectă conținutul economic al tranzacției*", ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece nu se specifică care au fost tranzacțiile desfășurate de petentă, și care nu au avut scop economic mai ales în condițiile în care toate tranzacțiile efectuate de către SC X SRL ... au fost făcute în vederea desfășurării obiectului de activitate pentru care a fost autorizată, au fost aducătoare de venituri impozabile și au avut deci conținut economic.

Deasemenea petenta arată că :

1. Organele de inspecție fiscală, deși invocă în decizia de impunere prevederile art.19 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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“,*

nu au respectat litera legii, deoarece trebuiau să aplice și prevederile punctului 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează clar că:

*“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.”*

Ori așa cum se poate observa din simpla parcurgere a bilanțelor de verificare întocmite lunar, o serie de materiale achiziționate de petenta pentru desfășurarea obiectului de activitate, înregistrate în debiul contului 3021 “Materiale auxiliare“ nu au fost date în consum, respectiv nu au fost înregistrate pe conturi de cheltuielă, și pe cale de consecință nu au influențat rezultatul financiar al perioadei verificate, astfel:

- în bilanța de verificare întocmită la 31.12.2014 (până la această dată s-a verificat impozitul pe profit) se poate observa că, contul 3021”Materiale auxiliare“ prezintă un sold debitor de ... lei, reprezentând materiale achiziționate și nedate în consum.

Din aceste materiale înregistrate în evidența contabilă, o parte însemnată, respective o valoare fără TVA de ... lei o reprezintă materiale achiziționate de la furnizori din București și sectorul agricol Ilfov, operațiuni de achiziție despre care organele de inspecție fiscală au apreciat că sunt false și au considerat cheltuielile cu costul acestora ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Din moment ce aceste materiale auxiliare nu au fost date în consum, regăsindu-se pe stoc, respectiv nu au fost înregistrate pe conturi de cheltuielă, nu au avut cum să influențeze rezultatul financiar al perioadei care se determină ca diferență între venituri și cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, conform prevederilor legale invocate parțial și de inspectorii fiscali.

Pentru fiecare exercițiu financiar în parte și la fiecare termen de calcul a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile legale, erau obligate să țină cont ca o parte din aceste achiziții nu au influențat rezultatul financiar, deci nu au generat impozit pe profit suplimentar și nici accesorii pentru neplata în termenul legal al acestuia.

2. Tot în eroare și fără temei legal s-au aflat organele de inspecție fiscală și atunci când nu au observat sau nu au știut să constate faptul că o parte din achizițiile de bunuri de la furnizori de bunuri din București și sectorul agricol Ilfov, considerate de ei ca fiind nereale, au fost înregistrate în conturi de imobilizari corporale, respectiv în contul 2131 “Echipamente tehnologice” suma de ... lei și 214 “Mobilier și aparatură birotică” în sumă de 7.680 lei, fără TVA nefiind înregistrate pe costuri la momentul achiziției lor.

Organele de inspecție fiscală au considerat în mod eronat și fără temei legal că doar prin simpla achiziție a bunurilor de la furnizorii din București și sectorul agricol Ilfov (chiar dacă le-au considerat false) acestea au reprezentat cheltuieli pentru SC X SRL și au diminuat rezultatul financiar deși ar fi trebuit să cunoască că trecerea pe costuri a valorii imobilizărilor corporale se face treptat (nu dintr-o dată la data achiziției lor) pe întreaga durată de folosință a acestora prin deducerea lunară a amortizării până la sfârșitul perioadei de utilizare.

În fapt, organele de inspecție fiscală, aveau obligația să aplice următoarele prevederi legale din Codul fiscal :

- art.19 alin.(1) potrivit căruia: *“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”*.

- punctul 12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează: *“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,..”*

- art.34 Declararea și plata impozitului pe profit: *“(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.”*;

- art.35 Depunerea declarației de impozit pe profit: *“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate”*;

- art.24 Amortizarea fiscală: *“(1) 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”*, iar la (11): *“Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”*;

**3.** De asemenea pentru a arăta netemeinicia și superficialitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta susține că în mod eronat inspectorii fiscali au calculat impozit pe profit suplimentar la data intrării în gestiune a bunurilor achiziționate de la furnizorii de bunuri din București și sectorul agricol Ilfov, deși aceste bunuri au fost date în folosință și trecute pe conturi de cheltuieli în alte perioade fiscale, ulterioare, respectiv la alte termene de calcul și virare a impozitului pe profit.

De asemenea, faptul că unitățile furnizoare nu au declarat operațiunile de livrare prin niște declarații informative care nu au nici o relevanță fiscală pentru modificarea bazei de impunere, nu poate fi reproșat petentei, cu atât mai puțin faptul că nu au răspuns solicitărilor organelor de inspecție fiscală.

Pentru a stabili în mod obiectiv și cu o mai mare credibilitate legalitatea și realitatea achizițiilor petentei de la furnizorii de bunuri din București și sectorul agricol Ilfov, inspectorii fiscali aveau obligația să solicite organelor de inspecție fiscală de pe raza teritorială a furnizorilor de bunuri, să efectueze controale încrucișate prin care să verifice tranzacțiile derulate de aceștia cu SC X SRL, lucru pe care nu l-au făcut în nici unul din cele 31 de cazuri în care au apreciat că operațiunile de achiziție nu sunt reale.

Faptul că organele fiscale nu au fost în măsură să solicite sau să efectueze controale încrucișate la furnizori nu poate constitui argument pentru înlăturarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA la petenta, în calitate de beneficiar, în lipsa altor argumente obiective care să demonstreze că tranzacția fie a fost fictivă, fie documentele fiscale și contabile depuse de petenta nu cuprind elementele prevăzute expres de lege pentru exercitarea dreptului de deducere.

Inspectorii fiscali nu au respectat următoarele prevederi legale cuprinse în OG. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere: Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.” .....*

*“Art. 7 Rolul activ: (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*„Art. 52 Obligația de a furniza informații: (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”*

*“Art. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile: Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.”*

*“Art. 105 Reguli privind inspecția fiscală: (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Având în vedere că inspectorii fiscali s-au limitat doar la solicitarea unor informații de la niște furnizori care nu au răspuns, sau au uzat de faptul că aceștia nu au declarat livrările, deși aveau obligația și posibilitatea să se adreseze altor organe de inspecție fiscală, se observă clar că nu puteau și nu trebuiau să ia în considerare doar ceea ce au declarat unii din furnizori (sau nu au declarat având în vedere că 15 dintre aceștia nu au răspuns solicitărilor) deoarece informațiile trebuiau să fie confirmate și din alte surse cu respectarea prevederilor legale sus amintite și mai ales ale art.52 potrivit căruia :

*“.... Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”*

Și din această cauză, se poate vedea că inspectorii fiscali nu au avut temei legal, drept pentru care și constatările lor sunt eronate și nu au un fundament real, bazându-se doar pe simple presupuneri și aprecieri ale acestora.

În realitate, prin această abordare, organele fiscale încearcă să legitimizeze o răspundere obiectivă a petentei, pentru fapta altei persoane, răspundere care excedează orice cadru legal.

Legislația noastră prevede o astfel de răspundere pentru fapta altei persoane doar în materia răspunderii civile delictuale (de ex. răspunderea părinților pentru fapta copiilor minori, răspunderea comitentului pentru fapta prepusului), iar în materie fiscală doar prin dispozițiile art.27 din Codul de procedură fiscală, dispoziții care nu sunt aplicabile în spetă.

Față de cele expuse anterior, petenta concluzionează că avea dreptul să deducă sumele ce reprezintă costul achizițiilor de mărfuri de la furnizori.

- constatările referitoare la comportamentele fiscale ale furnizorilor (nedeținerea declarațiilor 300 și 394) nu aveau cum să fie cunoscute de petentă și nici nu au fost cunoscute la achizițiilor de mărfuri, iar neregulile constatate în activitatea acestor furnizori nu au relevanță în ceea ce privește activitatea petentei, și nu pot afecta realitatea achizițiilor și, prin urmare, nu afectează nici dreptul de deducere a cheltuielii cu achiziția mărfii la calculul impozitului pe profit,
- simpla trimitere la comportamentul fiscal al furnizorului face ca tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală X SRL să nu fie motivat nici în fapt, nici în drept,
- societatea X SRL a efectuat plățile pentru toate mărfurile achiziționate de la furnizori și a prezentat organelor fiscale documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale,
- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, procese verbale de inventariere) din care rezultă că marfa achiziționată de Societatea X SRL a intrat efectiv în gestiunea societății;
- interpretarea pe care organele fiscale o dau dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal este greșită și nesocotește situația fiscală reală a societății X SRL.

În consecință, nu sunt întrunite condițiile legale pentru a refuza dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu furnizorii.

Față de cele arătate mai sus, petenta susține că nu datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală și pe cale de consecință nici accesoriile calculate.

### I.3. Nelegalitatea și netemeinicia Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și obligațiile fiscale accesorii aferente TVA.

Prin actele administrative fiscale contestate s-a stabilit o TVA la care societatea are drept de deducere datorită neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă



operațiunilor desfășurate cu furnizorii, considerentele fiind aceleași prezentate detaliat în motivarea referitoare la impozitul pe profit.

Ca urmare a comportamentului fiscal inadecvat al furnizorilor, deși petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative acestea nu au fost luate în considerare, motivându-se: „*Urmare a celor sus menționate la capitolul 3.1 privind Impozitul pe profit, organele de control au majorat baza impozabilă la TVA cu suma de ... lei stabilind o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei. SC X SRL prin înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de către furnizori, nu poate beneficia de dreptul de deducere al TVA-ului din facturile de achiziții înregistrate, fiind încălcate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 - cu modificările și completările ulterioare - privind Codul Fiscal*”

Petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat societății X SRL nu are niciun temei, întrucât nu se poate reproșa petentei conduita fiscală a furnizorului său, având în vedere că respectivele firme erau active la momentul achizițiilor.

Nu există nici o obligație legală încălcată de societatea X SRL care să aducă atingere dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor sale din perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale.

Nu în ultimul rând, tratamentul aplicat societății X SRL de către organele fiscale contravine practicii Curții Europene de Justiție.

Astfel, CJUE a concluzionat<sup>6</sup>, cu privire la dreptul de deducere al TVA că (i) dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atâta vreme cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate, (ii) măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA, (iii) prevederile legislative care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile fiscale cu refuzul dreptului de deducere, depășesc în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA (pentru nerespectarea unor astfel de obligații, statele membre pot impune sancțiuni pecuniare proportionale cu gravitatea încălcărilor).

Mai relevantă pentru speța de față este o altă cauză<sup>7</sup>, în care s-a statuat că (i) este contrar legislației europene ca organele fiscale să judece o operațiune efectuată de o persoană impozabilă luând în considerare intenția unei alte persoane decât cea în discuție; (ii) fiecare operațiune trebuie privită separat, și NU prin prisma întregului lanț din care face parte; (iii) dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștință și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă<sup>8</sup>.

Jurisprudența recentă a Curții Europene de Justiție întărește opinia că statelor membre nu le este permis să excludă dreptul de deducere a TVA achitată în amonte

---

<sup>6</sup> Cauza C-95/07 ECOTRADE SpA

<sup>7</sup> Cauza C-354/03 OPTIGEN

<sup>8</sup> În același sens sunt și deciziile C-439/04 - Axei Kittel, C-440/04 - Recolta Recycling, C-354-Optigen, C-409/04 - Téléos PLC, C-355/03 - Fulcrum, C-434/03 - Bond House

pentru achiziții de bunuri sau servicii folosite în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA și sunt evidențiate prin facturi emise conform criteriilor de formă impuse de directivă.

Mai mult, chiar și în cazul achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi restricționarea dreptului de deducere a TVA reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite.<sup>9</sup> Libertatea statelor membre de a stabili condițiile de deducere a TVA nu poate submina principiul neutralității fiscale și nu trebuie să conducă la un tratament diferit în cazul unor operațiuni similare.

În cazul de față, organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plată pentru societatea X SRL, menținându-se obligația de plată a TVA colectată pentru toate vânzările societății efectuate către clienții ei, ceea ce echivalează, în fapt, cu o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, în contradicție regulile instituite prin Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere că cel ce suportă taxa în final este, de fapt, consumatorul, iar componenta TVA a prețului este semnificativă, este necesar ca prin sistemul de impunere să fie promovată o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.

Dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană - art. 145 și 146 din Codul fiscal, art. 17 din Directiva 77/388/CE și art. 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții: (i) destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile și (ii) deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale.

Curtea Europeană de Justiție<sup>10</sup> a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii.

A se vedea și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție Secția de contencios administrativ și fiscal cu nr. 1281 din 20 martie 2015<sup>11</sup>.

Pentru motivele prezentate, considerăm că tratamentul fiscal aplicat Societății X SRL în privința TVA nu are niciun temei.

**I.3.1. Petenta susține că are dreptul de deducere al TVA în quantum de ... lei aferent cheltuielii în sumă de ... lei ce reprezintă costul achizițiilor de mărfuri de la furnizori.**

<sup>9</sup> În acest sens, a se vedea cazurile C-438/09 Dankowski, C 324/11 Gabor Toth și comentariile din Ramona Jurubiță, Mădălina Ștefan, Restricționarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la contribuabili declarați inactivi, în Curierul fiscal nr. 11/2012

<sup>10</sup> Cauza C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

<sup>11</sup> Curierul fiscal nr. 3/2016, pagina 118 și următoarele, Titlul II, pct. 1, 23, 4

Concret, în materie de TVA art. 146 alin. (1) din Codul fiscal prevede în mod imperativ faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarea condiție: 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.

Petenta arată că regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern, care reprezintă o creație exclusivă a legiuitorului național și care nu au fost avute în vedere de legiuitorul european la adoptarea Directivei TVA.

Mai mult din jurisprudența C.J.U.E. - Cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 (Mahagében și Dávid) - se reține în mod limpede faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

Astfel, în cauza C-80/11, Mahagében a încheiat un contract cu Rómahegy-Kert kft („RK”) pentru livrarea de bușteni de salcâm în stare brută între 1 iunie și 31 decembrie 2007. În această perioadă, RK a emis șaisprezece facturi pe numele Mahagében pentru livrarea a diferite cantități de bușteni. În șase dintre aceste facturi figura numărul bonului de livrare, atașat ca anexă la acestea. RK a menționat toate facturile în declarația sa fiscală, afirmând că livrările au fost efectuate și a plătit TVA după livrare. Și Mahagében a inclus aceste facturi în declarația fiscală și a exercitat dreptul de deducere. Cantitățile de bușteni de salcâm cumpărate de la RK au figurat în stocurile Mahagében și au fost revândute de aceasta unor diferite întreprinderi. În cadrul unui control cu privire la achizițiile și la livrările efectuate de RK, administrația fiscală a ajuns la concluzia că societatea menționată nu dispunea de stocuri de bușteni de salcâm, iar cantitatea de bușteni de salcâm achiziționată în cursul anului 2007 nu era suficientă pentru efectuarea livrărilor facturate pe numele Mahagében. În pofida faptului că, în timpul controlului, ambele părți contractante au declarat că nu au păstrat bonurile de livrare, ulterior Mahagében a prezentat administrației fiscale copia a 22 de bonuri de livrare ca dovadă a caracterului real al operațiunilor în cauză. Administrația fiscală a constatat existența unei datorii fiscale în sarcina Mahagében și, în plus, i-a aplicat o amendă și penalități de întârziere, considerând că Mahagében nu avea dreptul la deducerea aferentă facturilor emise de RK menționate. Astfel, având în vedere rezultatul controlului efectuat la aceasta, facturile respective nu ar putea fi considerate autentice.

Reclamația Mahagében împotriva deciziei a fost respinsă de pârâta din acțiunea principală. Această respingere era, printre altele, întemeiată pe constatarea că RK, în calitate de emitent al facturilor în cauză, nu a putut să prezinte niciun document care să justifice tranzacțiile corespunzătoare, precum bonurile de livrare, că nu putea să dispună de cantitatea de bunuri menționată în aceste facturi și că nu dispunea nici de un camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora. În plus, Mahagében nu ar fi luat

măsurile de precauție necesare în sensul art. 44(5) din Legea privind TVA, întrucât aceasta nu verificase, inter alia, dacă RK era persoană impozabilă existentă și dacă aceasta dispunea de bunurile pe care Mahagében dorea să le achiziționeze.

Baranya Megyei Bíróság (Tribunalul Regional din Baranya) a cerut Curții să stabilească dacă art.167, art.168(a), art.178(a) și art.273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea 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 sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că se întrunesc condițiile menționate.

În soluționarea cauzei, Curtea a concluzionat că stabilirea de măsuri care, într-o anumită situație, pot fi pretinse în mod rezonabil de la o persoană impozabilă care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt conectate cu o fraudă săvârșită de un operator în amonte depinde în mod esențial de situația respectivă.

Curtea a admis că, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de gradul de încredere al acestuia. Cu toate acestea, administrația fiscală nu poate impune, în general, persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA, 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, 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.

Curtea a subliniat că, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude. Statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, contabilitatea acestora și celelalte documente pertinente. În acest scop, Directiva TVA impune, în special la art. 242, obligația fiecărei persoane impozabile de a ține o contabilitate suficient de detaliată în scopul de a permite aplicarea TVA și controlul aplicării TVA de către autoritățile fiscale. Pentru a facilita exercitarea acestei sarcini, art. 245 și art. 249 din această directivă prevăd dreptul autorităților competente de a avea acces la facturile pe care persoana impozabilă este obligată să le stocheze potrivit art. 244 din directiva menționată.

Curtea a concluzionat că prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate mai sus, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control.

După cum rezultă cu claritate din hotărârea prezentată mai sus, obligația verificării comportamentului fiscal al altor contribuabili aparține organelor fiscale și nu poate fi transferată în sarcina contribuabililor de bună credință.

Deși contravine practicii vast răspândite a organelor fiscale din România, Curtea de Justiție a Uniunii Europene stabilește în mod limpede faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

În ceea ce privește motivele pentru care organele fiscale au considerat că petenta nu are dreptul să deducă TVA aferent tranzacțiilor cu cei 29 de furnizori, acestea sunt cvasiidentice motivelor ce privesc impozitul pe profit, motiv pentru care în cele ce urmează petenta se va rezuma să indice punctual motivele pentru care comportamentul neconform al furnizorilor nu poate fi imputat societății nici în ceea ce privește TVA, întrucât:

— *În primul rând*, subliniază faptul că condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal privind deductibilitatea TVA sunt îndeplinite (existența unor facturi ce îndeplinesc condițiile legale), iar singurul motiv pentru care organul fiscal consideră că TVA este nedeductibilă fiind comportamentul fiscal al furnizorilor (care reprezintă doar o parte din numărul total de furnizori) ai petentei.

— *În al doilea rând*, învederează organului fiscal de soluționare a contestației că optica organelor fiscale de control contravine în mod flagrant principiilor obligatorii izvorâte din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care stabilește în mod clar argumentul potrivit căruia dacă emitentul facturii aferente unor livrări de bunuri sau prestări de servicii a săvârșit nereguli, nu poate fi invocat de autoritățile fiscale pentru a refuza dreptul de deducere al TVA fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații. Cu privire la acest motiv de refuz al deductibilității TVA, petenta consideră relevantă în speță interpretarea efectuată de CJUE în cazurile Mahagében kft (C-80/11) și Péter Dávid (C-142/11) în sensul în care „*articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații*”.

— *În fine*, distinct de faptul că organele fiscale nu au probat existența unor astfel elemente obiective deși sarcina probei le incumba, totuși, petenta a probat inexistența oricăror motive pentru care comportamentul furnizorilor i-ar putea fi imputat, respectiv:

- constatările referitoare la comportamentul fiscal al furnizorilor nu aveau cum să fie cunoscute de petentă și nici nu au fost cunoscute la achizițiilor de mărfuri, iar neregulile constatate în activitatea acestor furnizori nu au relevanță în ceea ce privește activitatea societății X SRL, nu pot afecta realitatea achizițiilor de mărfuri și, prin urmare, nu afectează dreptul de deducere a TVA,
- simpla trimitere la comportamentul fiscal al furnizorilor face ca tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală societății X SRL să nu fie motivat nici în fapt, nici în drept,
- toate achizițiile de mărfuri au fost însoțite de documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale,
- realitatea achizițiilor a fost dovedită și cu documentele prezentate inspecției fiscale (facturi fiscale și chitanțe, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, etc.) din care rezultă că marfa achiziționată de societatea X SRL a intrat efectiv în gestiunea societății.

Mai mult, petenta nu are acces la bazele de date ANAF și nu cunoaște în ce măsură acestea sunt actualizate și complete, iar petenta nu poate fi făcută responsabilă pentru acest aspect.

În plus, faptul că petenta a acționat cu bună credință în relațiile comerciale desfășurate cu furnizorii (în materie comercială buna credință se prezumă) este un argument suplimentar că petentă avea dreptul să deducă TVA aferent tranzacțiilor cu acești furnizori.

Deopotrivă, în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor desfășurate de către petentă, contestatoarea subliniază că toată marfa achiziționată de la furnizori a intrat în gestiunea societății și a fost folosită în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acesteia către clienții.

Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat societății X SRL în privința TVA nu are temei de fapt și nici de drept, astfel încât se impune anularea actelor administrativ fiscale contestate.

Modul de calcul și determinare a TVA suplimentar de plata este eronat și nu are temei legal din mai multe motive, pe care petenta le arată în cele ce urmează, astfel:

- Decizia de impunere nr.F-HD .../...2016, nu respectă din punct de vedere al conținutului prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1.021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”, în sensul că:

- În Instrucțiunile de completare cuprinse în Anexa nr. 2 la ordin, punctul 2.1.2. "Motivul de fapt" prevăd că: *“se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”*

Ori se poate observa foarte ușor că organele de inspecție fiscală în doar 8 rânduri, “au reușit” performanța să determine suplimentar o bază impozabilă de ... lei și au calculat taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

Astfel, fraza înscrisă de organul fiscal în Decizia de impunere sus menționată la Motiv de fapt:

*“1. Societatea deduce TVA în sumă de ... lei aferent facturilor emise de SC F... S... SRL care este neplătitoare de TVA. Situația facturilor emise de către SC F... S... SRL se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.*

*2. Organele de inspecție fiscală consideră că SC X SRL nu are drept de deducere pentru o taxă pe valoarea adăugată de ... lei aferentă unei baze impozabile de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizorii care nu au declarat livrările către contribuabil. Bunurile nefiind livrate de către emitenții facturilor, nu a intervenit faptul generator. Neintervenind faptul generator rezultă că nici taxa pe valoarea adăugată nu a avut exigibilitate. Situația taxei pe valoarea adăugată se regăsește în anexele la raportul de inspecție fiscală.*

*În concluzie pe perioada 01.01.2012 - 30.06.2015, organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă a TVA cu suma de ... lei și au stabilit o diferență suplimentară de TVA deductibilă în sumă de ... lei”.*

Se impun următoarele întrebări :

- Care sunt furnizorii de bunuri care nu au declarat livrările către contribuabil și de unde a rezultat că aceștia nu au declarat livrarea ?

- Cum a înregistrat SC X SRL ... operațiunile de achiziție în evidența contabilă și care a fost tratamentul fiscal aplicat ?

- Cum au ajuns inspectorii fiscali la aprecierea și concluzia, că, bunurile nu au fost livrate de furnizori și care au fost probele obiective pe care s-au bazat când au făcut această afirmație, în afara faptului că aceștia nu au declarat operațiunile de livrare ?

**a)** Deși prin Decizia de impunere au fost calculate în sarcina petentei majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, inspectorii fiscali au ignorat dreptul petentei de a lua la cunoștință despre modul în care au calculat aceste accesorii și nici nu i-au pus la dispoziție la finalizarea inspecției fiscale, anexele conținând modul de calcul al acestor sume deși în capitolul VIII Anexe la Raportul de inspecție fiscală se menționează că Anexa nr.46 conține “Calcul majorări TVA”;

**b)** La punctul 2.1.3 Temei de drept din Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală invocă texte de lege din Codul fiscal, în baza cărora au stabilit TVA suplimentară, dar acestea vin mai degrabă să ateste că SC X SRL a dedus în mod legal TVA aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizori din București și sectorul agricol Ilfov, astfel:

- inspectorii fiscali invocă prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal potrivit căruia:

*“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”*

Achizițiile efectuate SC X SRL ... se încadrează perfect la acest articol de lege deoarece s-au făcut în baza unor facturi fiscale, prezentate în original care nu au avut nici un fel de viciu de forma sau conținut, au fost emise de societăți comerciale înregistrate în scopuri de TVA și au fost achitate integral.

Inspectorii fiscali invocă doar aliniatul (1) din articolul 145 din Codul fiscal, dar la aliniatul (2) se prevede că:

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

*a) operațiuni taxabile ;...”*

Așa după cum a mai arătat toate achizițiile de bunuri efectuate de către SC X SRL au fost făcute în vederea realizării de venituri impozabile pentru care s-a colectat, înregistrat și declarat TVA și urmare a efectuării lor s-a putut desfășura în condiții optime obiectul de activitate principal al firmei, de organizare de evenimente artistice.

S-au invocat prevederile articolului 6 din Legea contabilității, potrivit căruia: *“(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.”*

SC X SRL a deținut pentru fiecare achiziție o factură emisă cu respectarea dispozițiilor legale, a înregistrat în evidența contabilă operațiunile și a întocmit și Note de recepție pentru intrarea în gestiune a bunurilor.

Inspectorii fiscali invocă prevederile articolului 11 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Ori nici în acest caz petenta nu poate fi încadrată la acest text de lege deoarece nu se specifică care au fost tranzacțiile desfășurate de petentă, și care nu avut scop economic mai ales în condițiile în care toate tranzacțiile efectuate de către SC X SRL au fost făcute în vederea desfășurării obiectului de activitate pentru care a fost autorizată, au fost aducătoare de venituri impozabile și au avut deci conținut economic.

Într-o speță similară s-a pronunțat și Curtea de Apel Craiova care a emis Decizia civilă nr.2315/2013 în care care a precizat că în consecință, dat fiind toate aceste împrejurări de fapt, Curtea constată că prin actele de control fiscale ce fac obiectul contestației, nu s-a demonstrat caracterul fictiv al operațiunii prin precizarea unor indicii din care să rezulte că mărfurile nu au existat în fapt și nu au fost tranzacționate în realitate, ci doar consemnate fictiv în contabilitate.



Nu s-a invocat de către organele fiscale, lipsa din inventar a bunurilor, lipsa mențiunilor privind ieșirea din inventarul societății intime, lipsa documentelor de transport între comercianți ori lipsa în materialitatea lor a tuturor acestor mărfuri.

Singurul argument ce sta la baza înlăturării dreptului de deducere TVA a fost cel referitor la neregulile privind înregistrările contabile și fiscale efectuate de furnizor.

Este adevărat că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor.

Cu toate acestea, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, în care nu se invocă argumente privind lipsa în materialitate lor a mărfurilor, nu se justifică printr-un scop rezonabil și echitabil, înlăturarea dreptului de deducere.

În plus, nu se invocă nici măcar lipsa mărfurilor la furnizor, ci doar o prezumția că între acesta din urmă și proprii săi furnizori nu ar fi avut loc tranzacții reale, ceea ce nu face obiectului controlului judecătoresc în cauza de față.

Nerespectarea de către furnizor a obligațiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sancționabile potrivit legii și presupun obligarea la colectare și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu pot conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere al beneficiarului.

Aceste nereguli trebuie coroborate cu prezentarea unor indicii privind caracterul fictiv al tranzacției legate de inexistența mărfurilor în materialitatea lor.

Într-o interpretare contrară, s-ar crea premisa, pe de o parte a impunerii suplimentare a beneficiarului prin anularea retroactivă a dreptului de deducere și corelativ cu o obligare la colectare a furnizorului care nu a întocmit potrivit legii declarațiile fiscale și contabile. Premisa ar conduce la o încălcare a principiului neutralității ce guvernează materia TVA.

În concluzie, petenta susține că nu sunt incidente dispozițiile art.11 din Codul fiscal.

#### I.4. Nelegalitatea actelor administrative contestate referitor la obligațiile accesorii stabilite suplimentar (accesorii aferente impozitului pe profit și accesorii aferente TVA)

Petenta precizează că nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare și, în baza principiului de drept „accesorium sequitur principale”, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

În conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. Prin urmare, rezultă că numai în situația în care nu se achită la scadență obligațiile de plată, debitorii datorează majorări de întârziere. Întrucât societatea X SRL nu datorează obligațiile fiscale principale către bugetul general consolidat care fac obiectul contestației, nu există temei legal pentru calculul obligațiilor fiscale accesorii.

Totodată, art. 47 din Codul de procedură fiscală prevede că desființarea totală sau parțială a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit obligații fiscale principale atrage desființarea actelor administrative prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii.

În recapitulare, la ceea ce a susținut anterior, pe scurt, petenta arată următoarele:

- SC X SRL a efectuat toate achizițiile de bunuri în vederea realizării de venituri impozabile și pentru desfășurarea în condiții optime a obiectului de activitate principal al firmei, de organizare de evenimente artistice, a înregistrat în evidența contabilă aceste achiziții în baza unor facturi fiscale care nu au avut nici un fel de viciu de forma sau conținut, au întocmit note de recepție pentru fiecare achiziție și nu au cunoscut faptul că furnizorii nu au declarat operațiunile de livrare sau ca participă la vreo fraudă fiscală în domeniul TVA.

- Organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale privind dreptul petentei la apărare, respectiv nu au informat-o în timpul inspecției cu privire la problemele aparute, nu i-au solicitat informații în scris cu privire la acestea, nu s-au arătat interesați cu privire la constatarea faptică a existenței bunurilor achiziționate, prin deplasarea la locul lor de depozitare pentru a le vedea.

Deși, în conținutul raportului de inspecție fiscală s-au făcut multiple trimiteri la corespondența purtată cu furnizorii de bunuri, respectiv adrese cu solicitări de informații, răspunsuri primite pe mail, plicuri returnate, etc., acestea nu i-au fost puse la dispoziție, așa după cum nu i-a fost prezentat și transmis modul de calcul al accesoriilor calculate.

- Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016, nu respecta din punct de vedere al conținutului prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1.021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului *“Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”*, potrivit căruia la *“Motivul de fapt”*: *“se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale.”*

- Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta, ori din câte se poate vedea organele de inspecție fiscală nu au procedat așa, decizia de impunere fiind săracă în informații și cu invocarea unor articole de lege care sunt în favoarea SC X SRL ....

- Toate constatările organelor de inspecție fiscală se bazează pe faptul că unii dintre furnizori nu au decalarat prin declarația informativă cod 394 operațiunile de livrare către SC X SRL, nefiind confirmate și din alte surse credibile și obiective cum ar fi alte organe de inspecție fiscală, care puteau să efectueze controale încrucișate, și din această cauză, organele de inspecție fiscală, din nou nu au respectat litera legii care prevede în Codul de procedura fiscală:

*„Art. 52 Obligația de a furniza informații*

*(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În*

*același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.*

*Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”*

- Organele de inspecție fiscală *trebuiau să aibă în vedere* în efectuarea inspecției fiscale de jurisprudența Curții Europene de Justiție deoarece art.1 alin (4) din Codul fiscal prevede că: *„dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat”*, ori de la aderarea României la Comunitatea Europeană se aplică Tratatul de instituire a Comunității Europene, cu privire la Sistemul Comun de TVA, prin care statul Român a cedat din suveranitatea fiscală, trebuind să se alinieze la legislația comunitară și prin spețele judecate CJUE a statuat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale, face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat.

- Nu în ultimul rând, petenta arată că deși organele de inspecție fiscală au susținut că operațiunile de achiziție de la furnizorii care nu au declarat livrările, nu au fost reale, fiind fictive, atunci când au emis decizia de măsuri asiguratorii au propus punerea sub sechestru a unor bunuri care, culmea, au fost achiziționate exact de la acești furnizori.

Respectiv, organele fiscale de pe raza localităților verificate s-au deplasat la sediile petentei și au constatat existența faptică a unor bunuri, bunuri despre care organele de inspecție fiscală de la ... au apreciat că nu există.

Petenta apreciază că într-adevăr aceasta este o probă obiectivă care demonstrează faptul că operațiunile au fost reale și că SC BESEVENT SRL nu a știut că partenerii săi s-ar afla într-o fraudă fiscală privind TVA.

În concluzie, urmare a celor arate mai sus, în drept, petenta solicită admiterea contestației așa după cum a fost formulată și exonerarea de plată a sumelor stabilite suplimentar și a accesoriilor aferente, deoarece organul de inspecție fiscală nu a respectat prevederile legale sau le-a aplicat eronat atunci când a emis Decizia de impunere.

Față de cele ce preced, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și, pe cale de consecință:

- Anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă sub nr. F - HD .../...2016 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală;

- Anularea în totalitate a Raportului de inspecție fiscală, emis sub nr. F- HD .../...2016 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală;

- Exonerarea societății X SRL de obligația de plată a impozitului pe profit în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei, și a TVA în cuantum de ... lei la care se adaugă accesorii în cuantum total de ... lei.

- Solicită aplicarea prevederii de la art.276 alin.5 din Codul de procedura fiscal (Noul cod), care arată următoarele: *“(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează*

*un termen pentru care convoacă, la sediul său, contestatorul și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației sub sancțiunea decăderii.” precum și accesul la dosarul fiscal”*

- De asemenea, în dovedirea contestației petenta înțelege să se folosească de proba cu înscrisuri, rezervându-și dreptul de a depune probe noi în susținerea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 213 din Codul de procedură fiscală.

**I.5.** Referitor la contestația formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat Z, împotriva Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, petenta susține următoarele:

În fapt, petenta arată că decizia susmenționată a fost emisă în considerarea deciziei nr. F-HD .../...2016, care a fost contestată de societate prin contestația înregistrată sub nr. .../...2016.

Petenta consideră că, atâta vreme cât sumele stabilite prin decizia nr. F-HD .../...2016 au fost contestate, urmându-se procedura stabilită prin art.205 a Codului de procedură fiscală, obligațiile fiscale accesorii stabilite la aceste sume nu au un caracter cert lichid și exigibil și până la soluționarea definitivă a contestației depuse și lămurirea sumelor datorate nu se poate realiza calculul unor astfel de obligații.

Petenta arată că, contestația depusă împotriva deciziei de impunere F-HD .../...2016 nu a fost soluționată, considerând astfel că un calcul corect al accesoriilor nu poate fi efectuat decât după soluționarea definitivă a acestei contestații, conform principiului *accessorium sequitur principale*.

În drept, petenta invocă art.205 și următoarele din Codul de procedură fiscală și Legea nr. 554/2004.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, respectiv organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, prin actele administrative fiscale emise, au constatat următoarele:

**II.1.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 (acte administrative fiscale așa cum au fost corectate urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, republicată), au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au verificat modul de determinare a bazei de impozitare și de înregistrare în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor în vederea determinării rezultatului financiar.

În urma analizei pe perioada verificată a informațiilor din declarațiile cod 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României” depuse de către contribuabil și partenerii acestuia s-au constatat neconcordanțe între achizițiile declarate de contribuabil și livrările declarate de

furnizorii acestuia precum și diferențe în ceea ce privește livrările efectuate de contribuabil și achizițiile declarate de clienții acestuia.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații referitoare la trimiterea de copii după facturile emise de către acestea către SC X SRL, documente de plată, contracte, avize de însoțire, etc, de la următorii furnizori și clienți:

**A. Furnizori care au răspuns solicitărilor de informații și nu recunosc tranzacțiile:**

**1.** SC L... I... SRL CUI ..., în urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC L... I... SRL, d-na N... P..., aceasta a transmis prin e-mail adresa nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea L... I... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC L... I... SRL este de ... lei, din care TVA ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**2.** Cu adresa .../...2015 la SC M... I... C... SRL CUI ... adresă restituită de Poșta Română. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC M... I... C... SRL, d-nul C... M..., acesta a transmis prin e-mail adresa nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea M... I... C... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC M... I... C... SRL este de ... lei, din care TVA contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**3.** Cu adresa .../...2015 la SC M... C... T... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC M... C... T... SRL, d-nul A... S..., acesta a transmis prin e-mail adresa nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea M... C... T... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC M... C... T... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**4.** Cu adresa .../...2015 la SC U... E... T... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC U... E... T... SRL, d-na R... R..., acesta a transmis prin e-mail adresa fără număr, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea U... E... T... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC U... E... T... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**5.** Cu adresa .../...2015 la SC E... D... C... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC E... D... C... SRL, d-na R... A..., acesta a transmis prin e-mail adresa nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea E... D... C... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC E... D... C... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**6.** Cu adresa .../...2015 la SC B... S... P... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a

administratorului SC B... S... P... SRL, d-nul M... A..., acesta a transmis prin e-mail adresa nr. .../...2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea B... S... P... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC B... S... P... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**7.** Cu adresa .../...2015 la SC D... C... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC D... C... SRL, d-nul M... L... A..., acesta a transmis prin e-mail adresa fără număr, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea D... C... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC D... C... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**8.** Cu adresa .../...2015 la SC O... T... S... SRL CUI ..., adresă primită de destinatar dar fără a răspunde informațiilor solicitate în termenul stabilit. În urma contactării telefonice de către organele de inspecție fiscală a administratorului SC O... T... S... SRL, d-na S... G..., aceasta a transmis prin e-mail adresa fără număr, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, din care rezultă că societatea O... T... S... SRL nu a avut relații comerciale cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC O... T... S... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**9.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC M... T... A... SRL CUI .... Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC M... T... A... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**10.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC M...I... SRL CUI .... Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC M...I... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**11.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC P... G... I... SRL CUI ... (fosta SC B... A... SRL). Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015, societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC P... G... I... SRL CUI ... (fosta SC B... A... SRL) este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**12.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC S... T... I... SRL CUI .... Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015 societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL .... Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC S... T... I... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**13.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC C... G... SRL CUI ... . Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015 societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL ... . Valoarea totală a achizițiilor înregistrate de SC X SRL de la SC C... G... SRL este de ... lei, contravaloarea acestora a fost achitată de contribuabil în numerar, iar situația achizițiilor se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

**14.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC D... P...C... SRL CUI .... Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015 societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL .... Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC D... P...C... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa nr. 20 la raportul de inspecție fiscală.

**15.** Cu adresa .../...2015 s-au solicitat informații la SC CMES ORIZONT SRL CUI .... Cu adresa înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015 societatea comunică faptul că nu a avut relații cu SC X SRL .... Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC CMES ORIZONT SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală

**16.** Cu adresa .../...2015 la SC P... A... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC P... A... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma solicitării telefonice de către organele de inspecție fiscală, SC P... A... SRL a transmis adresa nr. .../...2016, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.../...2016, din care rezultă faptul că aceasta nu a derulat tranzacții comerciale cu SC X SRL.

#### **B. Furnizori care nu au răspuns la solicitările de informații:**

**1.** Cu adresa .../...2015 la SC A... A... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC A... A... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC A... A... SRL în perioada 01.02.2012 - 30.09.2012 nu declară vânzări către SC X SRL conform declarațiilor 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depuse la organul fiscal. Obiectul de activitate al SC A... A... SRL este comerț cu amănuntul al textilelor în magazine specializate, iar în facturile înregistrate de X SRL, apar înscrise livrări de tabureți de lemn, pomișori ornamentali, luminari și alte materiale necesare desfășurării de evenimente. Din datele cuprinse în Declarația 394 depusă la organul fiscal teritorial rezultă că A... A... SRL nu a efectuat livrări en-gros, ci en-detail. S-a mai constatat că pe facturile emise de către A... A... SRL apare trecut un cont bancar aparținând Băncii F..., iar contul declarat și utilizat de contribuabil aparține BĂNCII C... SA.

**2.** Cu adresa .../...2015 la SC A... L... I... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC A... L... I... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC A... L... I... SRL în perioada 2012-2013 nu a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA aferentă trimestrelor I și II, iar pentru trimestrele III și IV depune declarația 300 cu 0 (zero). În anul fiscal 2012, SC A... L... I... SRL nu realizează venituri și nu depune declarațiile 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României pe anii 2012 și 2013.

**3.** Cu adresa .../...2015 la SC B... I... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC B... I... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC B... I... SRL în perioada 2012-2013 nu declară vânzări către SC X SRL conform declarațiilor 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depuse la organul fiscal.

SC B... I... SRL are ca obiect de activitate comerț cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțăminte, iar în facturile înregistrate de X SRL, apar înscrise livrări de pomișori ornamentali, lumânări și alte materiale necesare desfășurării de evenimente. S-a mai constatat ca pe facturile emise de către B... I... SRL apare trecut un cont bancar aparținând Băncii R... Sucursala Militari, iar contul declarat și utilizat de contribuabil aparține I... BANK SA.

**4.** Cu adresa .../...2015 la SC L... S... D... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC L... S... D... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC L... S... D... SRL în anul 2012 nu declară vânzări către SC X SRL conform declarațiilor 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depuse la organul fiscal. S-a mai constatat ca datele din declarațiile 300 privind TVA și cele din declarațiile 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depuse de către SC L... S... D... SRL la organul fiscal teritorial există concordanțe, în sensul că valoarea TVA colectat declarat prin decontul de TVA corespunde cu valoarea TVA aferent prestărilor de servicii declarate în declarația 394. SC L... S... D... SRL are ca obiect de activitate transporturi rutiere de mărfuri. Conform datelor din bilanțul pe 2012 depus la organul fiscal teritorial, SC L... S... D... SRL nu realizează venituri din vânzări de mărfuri.

**5.** Cu adresa .../...2015 la SC S... P... I... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC S... P... I... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC S... P... I... SRL în anul perioada 01.01.2012 - 30.09.2012 a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA cu 0 (zero). Începând cu luna august 2012 societății i-a fost retras codul de TVA pentru depunerea la organul fiscal a două deconturi succesive de TVA fără a declara achiziții sau livrări. În anul fiscal 2012, S... P... I... SRL nu realizează venituri și nu depune declarațiile 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României pe anul 2012. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC S... P... I... SRL în anul perioada 01.01.2012 - 30.09.2012 a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA cu 0 (zero).

**6.** Cu adresa .../...2015 la SC C... T... T... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC C... T... T... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.04 2012-31.12.2012, C... T... T... SRL nu realizează venituri și a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA



cu 0 (zero), de asemenea nu depune declarațiile 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României începând cu anul 2012.

**7.** Cu adresa .../...2015 la SC A... I... SRL CUI 27170929, adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC A... I... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC A... I... SRL în perioada 01.01.2012-31.03.2012 a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA fără a declara livrări. În trimestrul II 2012, SC A... I... SRL din declarația 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depusă la organul fiscal rezultă că aceasta a efectuat livrări către H...C... SRL și A... D... S... în sumă de ... lei, cu o TVA colectată de ... lei, TVA care corespunde cu TVA colectat declarat prin decontul de TVA aferent trim II 2012.

**8.** Cu adresa .../...2015 la SC P... T... G... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC P... T... G...P SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC P... T... G... SRL în perioada perioada 01.01.2012-30.04.2013 a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA fără a declara livrări, iar declarația 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României nu a fost depusă la organul fiscal începând cu anul 2012.

**9.** Cu adresa .../...2015 la SC A... G... I SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC A... G... I SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC - Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC A... G... I SRL în perioada perioada 01.10.2012-31.12.2014 a depus la organul fiscal teritorial declarația 300 privind TVA declarând livrări mult sub valoarea achizițiilor declarate de către SC X SRL, iar declarația 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României nu a fost depusă la organul fiscal începând cu anul 2012.

**10.** Cu adresa .../...2015 la SC S... S... I... SRL CUI ..., adresă restituită de Poșta Română. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC S... S... I... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală. În urma verificării bazei de date din INFOPC-Pregătirea controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că SC S... S... I... SRL nu declară vânzări către SC X SRL conform declarațiilor 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depuse la organul fiscal. S-a mai constatat ca datele din declarațiile 300 privind TVA și cele din declarațiile 394 privind achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României depuse de către SC S... S... I... SRL la organul fiscal teritorial nu exista concordante, în sensul ca valoarea TVA colectat declarat prin decontul de TVA nu corespunde cu valoarea TVA aferent vânzărilor de mărfuri declarate în declarația 394. SC S... S... I... SRL are ca obiect de activitate comerț cu ridicata al îmbrăcăminte și încălțăminte, iar în facturile înregistrate de X SRL, apar înscrise livrări de pomișori ornamentali, lumânări și alte materiale necesare desfășurării de evenimente. S-a mai constatat ca pe facturile emise de către S... S... I... SRL apare trecut un cont bancar aparținând Băncii R... Sucursala Moșilor, iar conturile declarate și utilizate de contribuabil aparțin următoarelor unități bancare: I... BANK SA și P... B... R... SA.

### C. Relații comerciale cu furnizori neplătitori de TVA:

În perioada 01.01.2012 - 31.12.2012 SC X SRL s-a aprovizionat cu bunuri în sumă totală de ... lei de la SC F... S... SRL societate care conform informațiilor din INFOPC - Pregătirea controlului este neplătitoare de TVA din data de 01.08.2012. Valoarea facturilor înregistrate de SC X SRL de la SC F... S... SRL și achitate în numerar este de ... lei și se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.

Din analiza datelor cuprinse în baza de date ANAF a documentelor puse la dispoziție, a informațiilor primite rezultă că facturile în baza cărora SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri nu reflectă operațiuni reale, deoarece nu s-a dovedit cu documente justificative efectuarea livrărilor de către furnizori astfel că acestea nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

O operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia și nu doar a unei singure părți – beneficiarul, așa cum este cazul de față.

Având în vedere cele descrise, organele de inspecție au considerat că documentele de aprovizionare (facturile) prezentate de la societățile enumerate nu sunt reale și că a fost disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat, organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile dintre aceste societăți și SC X SRL ca nefiind reale, ci din contră având la bază comportamentul fiscal al unora dintre aceste societăți identificat din dosarul fiscal și din bazele de date ANAF, rezultă existența unor tranzacții fictive cu scopul de a crea avantaje fiscale pentru SC X SRL.

#### Referitor la impozitul pe profit:

În fapt, organele de inspecție de fiscală au constatat următoarele:

Având în vedere achizițiile de bunuri și respectiv darea în consum trimestrială a acestora, reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați anterior, în sumă de ... aferente anului 2012, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală

Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2014 organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în timpul inspecției

fiscale au fost calculate de către organele de inspecție fiscală dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei, majorări calculate până la data de 14.12.2015.

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în timpul inspecției fiscale au fost calculate de către organele de inspecție fiscală penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, organele de inspecție de fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art. 11, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

#### Referitor la TVA:

Organele de inspecție de fiscală au menționat că, în perioada 2012 – 2014, SC X SRL a achiziționat de la furnizorii mai sus menționați bunuri în valoare de ... lei și a dedus TVA în valoare de ... lei. În perioada 01.01.2015 - 30.06.2015 SC X SRL a achiziționat de la furnizorii mai sus menționați bunuri în valoare de ... lei și a dedus TVA în valoare de ... lei. Societatea mai deduce TVA în sumă de ... lei aferent facturilor emise de SC F... S... SRL care este neplătitoare de TVA. Total TVA aferent furnizorilor menționați mai sus este de ... lei.

În fapt, organele de inspecție de fiscală au constatat următoarele:

1. Societatea deduce TVA în sumă de ... lei aferent facturilor emise de SC F... S... SRL care este neplătitoare de TVA. Situația facturilor emise de către SC F... S... SRL se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală.
2. Organele de inspecție fiscală consideră că SC X SRL nu are drept de deducere pentru o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri de la furnizorii care nu au declarat livrările către contribuabil. Bunurile nefiind livrate de către emitenții facturilor, nu a intervenit faptul generator. Neintervenind faptul generator rezultă că nici taxa pe valoarea adăugată nu a avut exigibilitate. Situația taxei pe valoarea adăugată se regăsește în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pe perioada 01.01.2012- 30.06.2015, organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă a TVA cu suma de ... lei și au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție de fiscală au menționat că SC X SRL, în perioada verificată, nu a înregistrat în mod cronologic în contabilitate contravaloarea facturilor emise clienților, fapt ce a dus la calcularea eronată a TVA de plată în cursul anului, astfel:

1. SC X SRL înregistrează factura nr. ... către SC S... G... SRL în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, în luna iulie 2015, deși aceasta a fost emisă în luna iunie 2015.
2. SC X SRL înregistrează factura nr. ... către SC S... M... A... SRL în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, în luna februarie 2015, deși aceasta a fost emisă în luna ianuarie 2015.

3. SC X SRL, înregistrează factura nr. .../...2014 emisă către SC în sumă de ... lei, din care TVA ... lei, a fost înregistrată în contabilitate de către SC X SRL în luna martie 2014.
4. SC X SRL, înregistrează factura nr. .../...2015 emisă către SC B... M... SRL în sumă de ... lei, din care TVA ... lei, a fost înregistrată în luna iulie 2015.
5. SC X SRL, înregistrează factura nr. .../...2015 emisă către SC T... 9... SRL în sumă de ... lei, din care TVA ... lei, a fost înregistrată în luna martie 2015.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă totală de ... lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din OG.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă totală de ... lei au fost calculate penalități în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din OG.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, organele de inspecție de fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.11 alin.(1), art.134 alin.(1) (2), art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1)(2) din Legea nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare;
- art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**II.2.** Organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, prin Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, au constatat următoarele:

În temeiul art.88 lit.c) și art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, au procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, astfel:

Cod	Natura obligației fiscale	Accesorii
2	Impozit pe veniturile din salarii	...
3	Impozit pe profit	...
305	Dobânzi și penalități de întârziere aferente Taxei pe Impozit pe veniturile din salarii	...
411	Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator	...
412	Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați	...
<b>TOTAL</b>		...

Detalii referitoare la modul de calcul a sumelor reprezentând accesorii aferente obligațiilor fiscale se află în Anexa la Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul social în ..., ... și este înregistrată la ORC Hunedoara sub nr. ..., având C.I.F. RO ....

Contestațiile au fost depuse la AJFP Hunedoara, fiind înregistrate sub nr. HDG\_REG .../...2016, sub nr. HDG\_REG .../...2016, respectiv sub.nr. HDG\_REG .../...2016.

Prin prima contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, petenta contestă actele administrative fiscale, așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de 12.02.2016, respectiv:

- Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;

... lei - penalități privind impozitul pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin a doua contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, petenta contestă actele administrative fiscale, așa cum au fost corectate urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de ...2016, respectiv:

- Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;

... lei - penalități privind impozitul pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin a treia contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, petenta contestă Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA;

... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;

... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați.

Prin contestațiile formulate petenta solicită:

- anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. F – HD .../...2016, precum și exonerarea de la plată pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA;

- anularea Deciziei nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- ... lei – accesorii aferente TVA;
- ... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;
- ... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați.

**III.1. Referitor la prima contestație formulată de S.C. X S.R.L, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016, prin care petenta contestă Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, pentru suma totală de ... lei, actele administrative fiscale, așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de 12.02.2016, cauza supusă soluționării este dacă, contestația mai are obiect, în condițiile în care organul de inspecție fiscală a corectat eroarea din actele administrative fiscale contestate, emițând Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 corectate, împotriva cărora petenta a formulat contestație.**

În fapt, trebuie reținut faptul că inițial AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală a emis Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA,

actele administrative fiscale fiind comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de 12.02.2016.

Ulterior emiterii și comunicării Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în Raportul de inspecție fiscală, cât și în Decizia de impunere s-a omis

din motive tehnice prezentarea la capitolul Impozit pe profit – Motiv de fapt, a sumei suplimentare aferente anului 2014.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că suma impozitului pe profit suplimentară, respectiv 30.340 lei a fost cuprinsă în totalul impozitului pe profit suplimentar impus în cartușul Deciziei de impunere, a fost detaliat prin anexele raportului de inspecție fiscală și a fost prezentat prin Proiectul la Raportul de inspecție fiscală contribuabilului, această omisiune nefiind de natură să atace forma de fond a sumei impuse sau a speței în baza căreia s-a identificat impozit pe profit suplimentar.

În vederea corectării acestei omisiuni, organele de inspecție fiscală au întocmit un referat de corecție erori urmând a se comunica societății comerciale un exemplar din Raportul de inspecție fiscală și un exemplar din Decizia de impunere corectate.

Astfel, prin adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită de petentă în data de ...2016, urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, au fost transmise actele administrative fiscal corectate, respectiv Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA.

În drept, art.48 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„ART. 48 Îndreptarea erorilor materiale din actele administrative fiscale*

*(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.*

*(2) Prevederile alin. (1) nu se aplică actelor administrative fiscale pentru care s-au exercitat căile de atac prevăzute de lege, iar soluția este definitivă.*

*(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.*

*(4) În cazul în care după comunicarea actului administrativ fiscal organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului un act de îndreptare a erorii materiale.*

*(5) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil, organul fiscal procedează astfel:*

*a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului actul de îndreptare a erorii materiale;*

*b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului.*

*(6) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.”*

Potrivit acestor prevederi legale, organul fiscal poate îndrepta, din oficiu, erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, prin emiterea unui nou act administrativ fiscal, care va fi comunicat contribuabilului.

Se reține că organul de inspecție fiscală a procedat legal la emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală corectate, unde au înscris faptul că: *“Având în vedere achizițiile de bunuri reprezentând cheltuieli nedeductibile de la furnizorii menționați mai sus, în sumă de ... lei aferente anului fiscal 2014 organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, conform anexei privind calculul impozitului pe profit anexat la raportul de inspecție fiscală.”*

Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală corectate fiind comunicate societății contestatoare în data de 25.04.2016, după data depunerii primei contestații din 11.03.2016.

Petenta contestă și aceste acte administrative fiscale, așa cum au fost corectate urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016, formulând o a doua contestație, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, respectiv împotriva:

- Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;

... lei - penalități privind impozitul pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA.

- Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Prin urmare, prevederile legale ale art.48 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus invocate, trebuie coroborate cu prevederile TITLULUI VIII Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care la art. 268 alin.(1) (2) și art. 269 alin.(2) arată:

*“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.*

*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.”*



precum și cu precizările pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care statuează că :

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;*

*11.6. Soluțiile asupra contestațiilor nu sunt prevăzute limitativ.”*

Față de cele prezentate mai sus, în condițiile în care Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, au fost corectate, conform art. 48 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, și au fost comunicate petentei la data de 25.04.2016, rezultă că prima contestație formulată de petentă nu mai are obiect, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL din ... urmează a fi respinsă ca rămasă fără obiect pentru capătul de cerere privind prima contestație, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../...2016, la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016, prin care petenta contestă Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, acte administrative fiscale așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de 12.02.2016.

**III.2. Referitor la a doua contestație formulată de S.C. X S.R.L., înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016, prin care petenta contestă Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, acte administrative fiscale așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA.

**A. Cu privire la aspecte de natura procedurală:**

**A.1. Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 așa cum a fost corectat, se rețin următoarele:**

În drept, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:  
Art.93 *“Sfera și actele de stabilire 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.

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 factual 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.(...)

(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."

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală 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 pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*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.(...)"*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, așa cum a fost corectat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, așa cum a fost corectată, la baza emiterii acestora de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 așa cum a fost corectat.

**A.2. Referitor la nulitatea actelor administrative,** DGRFP Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra nulității actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, invocată de contestatoare pentru nerespectarea prevederilor art.87 coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv decizia de impunere nu cuprinde motivele de fapt și de drept.

În fapt, sub aspect procedural cu privire la obligațiile suplimentare stabilite suplimentar în sarcina sa societatea consideră că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 (așa cum a fost corectată și comunicată petentei) este nelegală prin prisma nerespectării dispozițiilor art.87, coroborate cu prevederile art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/3003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu cuprinde mențiunile obligatorii prevăzute de lege, respectiv indicarea motivelor de fapt și de drept.

În drept, potrivit art.86 alin.(1) și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART.86

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

[...]

*ART. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“ART. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

*(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*

*(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;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) 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.”

Se reține că Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice (așa cum a fost corectată urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicată petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016) a fost emisă în baza art.86 și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, precum și elementele prevazute la art. 43 din același act normativ.

Totodată, se reține că la Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 este anexat Raportul de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 împreună cu anexele sale, așa cum se stipulează și la Cap. 5 – Dispoziții finale din decizie:

“La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală, care împreună cu anexele, conține 53 pagini.”,

astfel fiind respectate și prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

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

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

De asemenea, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art.87, coroborate cu prevederile art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii

*persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la 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) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice (*așa cum a fost corectată urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicată petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016*) nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât:

Potrivit doctrinei, 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.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

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

Mai mult, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza în raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a prevederilor art.87, coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care DGRFP Timișoara, constată valabilitatea în condițiile legii a Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice (*așa cum a fost corectată urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, și comunicată petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016*).

**B.** Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală, având în vedere faptul

că organele de inspecție fiscală care au încheiat Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, contestată, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Sesizarea Penală nr. HDG AIF / ... / ...2016 cu privire la cele constatate și contestate de contribuabil, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, prin referatul nr. HDG AIF / .../...2016 privind propunerile de soluționare a contestației, au menționat faptul că întrucât faptele constatate cu ocazia inspecției fiscale pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, s-a întocmit sesizarea penală nr. HDG AIF / ... / ...2016.

Astfel, trebuie reținut aspectul că urmare a inspecției fiscale efectuată la contribuabilul S.C. X S.R.L., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 a fost emisă de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA,

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru aspectele constatate urmare inspecției fiscale au întocmit sesizarea penală cu nr. HDG AIF / ... / ...2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, pentru cercetarea penală a formulată împotriva numitului G... C... D..., C.N.P. ..., domiciliat în ..., în calitate de asociat și administrator al SC X SRL din ....

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală au menționat că obiectul plângerii penale și valoarea prejudiciului pentru care s-a constituit parte civilă, îl constituie suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA,

Astfel, în considerarea faptului că A.J.F.P. Hunedoara - Inspecția Fiscală a formulat în cauză sesizarea penală cu nr. HDG AIF / ... / ...2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin adresa nr.../...2016 a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara să comunice stadiul soluționării sesizării penale, deoarece organele administrativ - jurisdicționale, respectiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se pot pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul

statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept “*penalul ține în loc civilul*”.

Cu adresa din ...2016 din Dosar nr.../P/2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a comunicat faptul că: „*sesizarea penală cu nr. HDG AIF/R... din ...2016 a fost înregistrată la unitatea noastră de parchet sub nr. .../P/2016 și a fost trimisă în vederea efectuării cercetărilor la I.P.J. Hunedoara – Serviciul de investigare a criminalității economice.*

*În cauză s-a început urmărirea penală sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art.8, art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005, cercetările fiind în curs de efectuare.”*

În drept, art.277 alin.(1) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ART.277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

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

*(2) La cererea contestatorului, organul de soluționare competent suspendă procedura și stabilește termenul până la care aceasta se suspendă. Termenul de suspendare nu poate fi mai mare de 6 luni de la data acordării. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.*

*(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.*

*(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.”*

ART. 279 Soluții asupra contestației

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

Astfel, între constatările stabilite prin Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, așa cum a fost corectată, soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată, și pronunțarea asupra sesizării penală nr. HDG AIF / ... / ...2016 în sensul stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Se reține că, în cuprinsul plângerii penale înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a solicitat dispunerea măsurilor legale de începere a cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241 / 2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale:

*„Art.8 (1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu tutlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat(...)*

*Art.9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepesc 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; (...)*”

Potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile Legii nr.135/2010 din Codul de procedură penală, potrivit cărora:

*„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că:

*„În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

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.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

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, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.



Astfel, DGRFP Timișoara nu poate antama fondul cauzei anterior finalizării soluționării laturii penale, având în vedere că în speță, aspectele sesizate au implicații fiscale, pentru care se ridică problema evaziunii fiscale, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 (acte administrative fiscale așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de ...2016), pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;

... lei - penalități privind impozitul pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează :

*“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*,

coroborate cu precizările pct.10.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.”*

**III.3. Referitor la a treia contestație**, formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat Z, depusă la AJFP Hunedoara, înregistrată sub nr. HDG\_REG .../...2016, prin care contestă Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA;

... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;

... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,

în cauza dedusă judecății, se constată că D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea soluționării fondului cauzei în condițiile în care Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată care a stat la baza emiterii Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii contestate, a fost

corectată ulterior de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, petentei fiindu-i comunicată cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016, noua Decizie de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, așa cum a fost corectată.

**În fapt**, prin Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, au fost stabilite în sarcina petentei accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA;

... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;

... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,

- pentru debite stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată;

- pentru debitele declarate de societate prin Declarația 101, Declarația 300 și Declarația 112;

Trebuie reținut faptul că inițial AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală a emis Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 emis de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - majorări privind impozitul pe profit;

... lei - penalități privind impozitul pe profit;

... lei - TVA suplimentară;

... lei - majorări privind TVA;

... lei - penalități privind TVA,

actele administrative fiscale fiind comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de ...2016.

Ulterior emiterii și comunicării Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în Raportul de inspecție fiscală, cât și în Decizia de impunere s-a omis din motive tehnice prezentarea la capitolul Impozit pe profit – Motiv de fapt, a sumei suplimentare aferente anului 2014.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că suma impozitului pe profit suplimentară, respectiv 30.340 lei a fost cuprinsă în totalul impozitului pe profit suplimentar impus în cartușul Deciziei de impunere, a fost detaliat prin anexele raportului de inspecție fiscală și a fost prezentat prin Proiectul la Raportul de inspecție fiscală contribuabilului, această omisiune nefiind de natură să atace forma de fond a sumei impuse sau a speței în baza căreia s-a identificat impozit pe profit suplimentar.

În vederea corectării acestei omisiuni, organele de inspecție fiscală au întocmit un referat de corecție erori urmând a se comunica societății comerciale un exemplar din Raportul de inspecție fiscală și un exemplar din Decizia de impunere corectate.

Astfel, prin adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită de petentă în data de ...2016, urmare a îndreptării erorilor materiale în conformitate cu art.48 din OG nr. 92/2003, au fost transmise actele administrative fiscal corectate, respectiv Decizia de

impunere nr. F - HD .../...2016 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA.

Mai mult, prin Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii, organele fiscale au calculat accesorii de la data scadenței și până la data stingerii efective pentru debitele declarate de societate, prin Declarația 101, Declarația 300 și Declarația 112.

De asemenea, trebuie menționat faptul că organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a identifica modul de stingere a debitelor stabilite suplimentar și contestate (impozitul pe profit și TVA) și a debitelor declarate (impozit pe veniturile din salarii, TVA, contribuție de asigurări sociale datorate de angajator, contribuția individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați) și a accesoriilor aferente acestor debite, fiind vorba de influența modului de stabilire și declarare a debitelor, respectiv a perioadelor asupra modului de calcul pentru accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar și a debitelor declarate.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se constată că D.G.R.F.P. Timișoara se află în imposibilitatea soluționării fondului cauzei în condițiile în care Decizia de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată care a stat la baza emiterii Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii contestate, a fost corectată ulterior de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, petentei fiindu-i comunicată cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de 25.04.2016, noua Decizie de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, așa cum a fost corectată.

În concluzie, având în vedere principiul de drept conform căruia „*accessorium sequitur principale*” nu se poate lua o decizie completă și legală, starea de fapt din evidența fiscală nefiind clară și fidel determinată, astfel că se impune o reanalizare de către AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ a modului de evidențiere a Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, așa cum a fost corectată de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

(7) *În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit. ”, având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, 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, arată că:*

*“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”,*

în consecință, se va desființa Decizia nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, prin care au fost stabilite în sarcina petentei accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;

... lei – accesorii aferente TVA;

... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;

... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,

urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. ... / ... / ... \_\_\_\_\_ 2016 se

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

**1. Respingerea, ca rămasă fără obiect, a contestației formulată de SC X SRL din ..., înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016 împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 (acte**

administrative fiscale așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. .../...2016, primită în data de ...2016) pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA.

**2.** Suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL din ..., înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG\_REG .../...2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../...2016 împotriva Deciziei de impunere nr. F - HD .../...2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../...2016 (acte administrative fiscale așa cum au fost comunicate petentei cu adresa nr. HDG\_AIF ... / ...2016, primită în data de ...2016), pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorări privind impozitul pe profit;
- ... lei - penalități privind impozitul pe profit;
- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări privind TVA;
- ... lei - penalități privind TVA,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organele fiscale vor sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

**3.** Desființarea Deciziei nr. .../...2016 referitoare la obligații de plată accesorii emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de Colectare – Serv. EPPJ, referitor la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- ... lei – accesorii aferente TVA;
- ... lei – accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator;
- ... lei – accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,

urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

- A.J.F.P Hunedoara – Activitatea de colectare - Serviciul E.P.P.J

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Alba Iulia sau Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...