



DECIZIA NR. 10027/29.01.2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. R înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Iași sub nr. .2018 și ulterior sub nr. .2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată cu privire la contestația formulată de **S.C. R** cu domiciliul fiscal în com., având J.../2010, CUI RO .., reprezentată legal de doamna D., în calitate de administrator, astfel:

A. Prin adresa nr. .2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, transmite referatul cu propuneri de soluționare nr. .2017 împreună cu documentele anexe, cu privire la contestația formulată de **S.C. R**

Societatea formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei – impozit pe profit;**
- **S lei – impozit pe veniturile microîntreprinderii;**
- **S lei – TVA.**

De asemenea, S.C. R formulează contestație și împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, **cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de S lei.**

De asemenea, S.C. R formulează contestație și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;**
- **S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S lei – dobânzi aferente impozitului veniturile microîntreprinderii;**
- **S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;**

- **S lei – dobânzi aferente TVA;**
- **S lei – penalități de întârziere aferente TVA.**

De asemenea, S.C. R formulează contestație și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare.**

De asemenea, S.C. R contestă și Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la Decizia de impunere nr. .2018.

B. Cu adresa nr. .2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2018, prin care Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X ne informează cu privire la contestația formulată de societate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X,

Prin Referatul nr. X.2018, înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, se aprobă delegarea competenței de soluționare a contestației formulate de **S.C. R** de la Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul aceleiași instituții.

Contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. .2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018 a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate la data de **.2018**, conform semnăturii depuse pe adresa nr. .2018 de înaintare a celor două decizii, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost trimisă prin firma de curierat URGENT CARGUS în data de **.2018**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2018.

Contestația formulată de societate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate la data de **.2018**, conform confirmării de primire depuse în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost trimisă prin firma de curierat URGENT

CARGUS în data de .2018, fiind înregistrată la fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

I. S.C. R S.R.L. Grumăzești, jud. Neamț, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, și împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei și diminuare pierdere fiscală în sumă de S lei și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2018, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, cu privire la suma de S lei, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, dobânzi aferente impozitului veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, dobânzi aferente TVA în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente TVA în sumă de S lei și penalități de nedeclarare în sumă de S lei, precum și Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la Decizia de impunere nr. ..2018, motivând în susținere următoarele:

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea deciziilor de impunere contestate. Astfel, față de Raportul de inspecție fiscală, societatea solicită:

1. Constatarea și reținerea gravei încălcări a normelor și principiilor ce fundamentează controlul fiscal cu ocazia stabilirii elementelor ce au condus la formularea Raportului de inspecție fiscală nr. .2018 aspecte procedurale ce nu pot fi înlăturate decât prin reconsiderarea în totalitate a modalității de abordare a controlului fiscal propriu-zis în vederea eliminării elementelor ce pot conduce la emiterea unui act administrativ fiscal lovit de nulitate absolută.

2. Constatarea și reținerea excesului de putere, așa cum este definitiv de art. 2 alin. (1) lit. n) din Legea 554/2004 modificată și actualizată, materializat printr-un cumul de erori de apreciere fundamentate pe false rețineri ale aspectelor ce au condus la totala denaturare a realității cu

consecința stabilirii complet eronată în sarcina societății a unor creanțe fiscale suplimentare total nejustificate și nedatorate.

3. Solicită constatarea afectării grave a interesului legitim privat, așa cum este el definit de art. 2 alin. (1) lit. p) din Legea 554/2004 modificată și actualizată, ca urmare a lipsei de corelare a aplicabilității prevederilor legislației fiscale invocate drept fundamentare a deciziei contestate.

4. Corelarea aplicabilității prevederilor legislației fiscale în contextul respectării dreptului intern raportat la cel comunitar.

Solicită ca prin admiterea contestației, să se dispună modificarea Proiectului Raportului de inspecție fiscală criticat precum și a Procesului verbal precizat în sensul respectării principiilor fundamentale stabilite prin normele fiscale în vigoare precum și pentru deplina lămurire a stării de fapt analizate care să conducă la modificarea motivată a concluziilor având în vedere reala stare de fapt.

Considerentele pe care își fundamentează punctul de vedere sunt următoarele :

1.1. Cu privire la dreptul de reconsiderare a tranzacțiilor comerciale de către organul de control fiscal, societatea susține că în reconsiderarea tranzacțiilor comerciale, organul fiscal, subsecvent întemeierii deciziilor de impunere pe dispozițiile art. 11 Cod fiscal valabil pentru perioada ianuarie 2014-decembrie 2015, se raportează și la prevederile art. 67 Cod procedură fiscală vechi.

Astfel, precizează că în Raportul de inspecție fiscală, organul fiscal consemnează la pagina 54 Capitolul IV- Alte constatări fiscale următoarele aspecte:

„1. Organizarea și conducerea evidenței contabile:

Conform evidenței contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2013-31.03.2018 s-a constatat că SC R a organizat și condus contabilitatea în conformitate cu prevederile art. 10.alin (2) din Legea nr.82/1991. fiind întocmite centralizatoare pentru actele de casă, bancă, intrări marfă, cheltuieli pentru nevoile firmei, venituri, note contabile, balanțe de verificare.

2. Utilizarea și tinerea registrelor contabile și fiscale:

Pentru perioada 01.01.2013-31.03.2018 utilizează registrul jurnal, registrul inventar, registrul cartea mare, în conformitate cu prevederile art. 20 și art. 21 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare.

3. Întocmirea și depunerea situațiilor financiare și a raportărilor contabile:

Pentru perioada fiscală 2013-2017 SC R a depus la organul fiscal teritorial bilanțurile contabile”.

Afirmă că, concret în situația ce face obiectul prezentului punct de vedere, atât petenta cât și toate societățile comerciale vizate, la data derulării tranzacțiilor comerciale au înregistrat și au condus evidența contabilă în

conformitate cu dispozițiile Legii 82/1991, au evidențiat operațiunile economice utilizând-se registrele obligatorii și au depus toate declarațiile informative și fiscale prevăzute de norma legală, deci art. 67 Cod procedură fiscală nu își găsește aplicabilitatea.

Societatea susține că organul fiscal a încălcat prevederile Ordinului ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 804 din 14 noiembrie 2011 în vigoare la data emiterii actului administrativ-fiscal criticat.

Prin intrarea în vigoare a Noului Cod de Procedură Fiscală nu a fost abrogat Ordinul ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere care are chiar stipulate condițiile și procedura prin care un organ fiscal poate modifica prin estimare baza de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului, astfel:

„Art. 1 (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*
- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”.*

Chiar dacă societatea nu s-a aflat în niciuna dintre situațiile precizate prin art. 1 alin. (1), consideră că organul fiscal avea obligația să respecte procedura prevăzută la art. 4 alin. (2) , alin. (3) și alin. (4), din Ordinului ANAF 3389/2011 precum și prevederile art. 5 din aceeași normă legală, care consacră:

„2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;

b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;

c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.

Art. 5 Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere”.

Solicită să se constate și să se rețină că atât actul administrativ fiscal contestat, Decizia nr. .2018 cât și înscrisurile subsecvente lui și emise împreună cu el, nu conțin nici măcar o singură referire la acest act normativ obligatoriu de aplicat în cadrul stabilirii prin estimare a unei baze de impunere suplimentare conform art. 5 și nu există emisă și comunicată nici Nota de fundamentare prin care să fie clar precizată măcar metoda propusă pentru

estimarea bazelor de impunere suplimentare atât de multe în fapt stabilite de organul fiscal de control.

Deoarece prin pct. 2.4 din Ordinul ANAF 3389/2011 se prevede expres că :

"2.4. După aprobarea metodei de estimare, echipa de inspecție fiscală va proceda la stabilirea prin estimare a bazei impozabile și va determina pentru perioada verificată impozite, taxe sau contribuții datorate bugetului general consolidat, după caz."

Rezultă cu certitudine faptul că în lipsa stabilirii metodei de estimare echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea fără fundament legal a bazelor de impozitare suplimentare și, pe cale de consecință și a impozitelor și taxelor reținute suplimentar în sarcina societății.

Încălcarea prevederilor Ordinului ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere suplimentară o invocă atât în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar cât și cel privind veniturile microîntreprinderii, dar și cu privire la baza de impunere suplimentară ce fundamentează TVA-ul reținut suplimentar în sarcina sa.

Având în vedere aceste aspecte, solicită să se constate și să se rețină grava încălcare a normei legale aplicabile, Ordinul ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a unor baze de impunere suplimentare, situație ce nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului administrativ fiscal în sine ce se dovedește emis cu grava încălcare a normei aplicabile, el fiind lovit de nulitate absolută.

Invocarea unor norme referitoare la dreptul la aprecierea realității fiscale a declarațiilor fiscale depuse de contribuabil, precizate în actul administrativ fiscal contestat, nu sunt în măsură să înlătore vicierea procedurii fiscale stabilite prin Ordinul ANAF 3389/2011, ci doar să justifice eventual motivat necesitatea recurgerii la procedura consacrată prin ordin.

În acest sens, invocă decizia ICCJ nr. 1735/2010 *"în lipsa unei evidențe contabile sau fiscale, organul fiscal este îndreptățit, în raport cu prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct.65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, să determine mărimea bazei de impunere prin estimare."*

Deci, din interpretarea per a contrario a textului de lege, confirmată și de către înalta Curte de Casație și Justiție, organul fiscal nu poate proceda la estimare atâta timp cât nu sunt întrunite condițiile prevăzute de lege, respectiv sunt depuse declarațiile fiscale sau evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt corecte, complete, precum și în situația în care acestea există sau sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Cu atât mai mult, solicită să se constate și să se rețină, faptul că s-a procedat la estimarea bazelor impozabile suplimentare cu grava încălcare a procedurii prevăzute prin Ordinul ANAF 3389/2011.

Solicită să se constate că prin consacrarea art. 352 alin. (2) coroborat cu art. 352 alin. (5), din Noul Cod de Procedură Fiscală cu referire la

aplicabilitatea art. 6 din Noul Cod de Procedură Fiscală organul de inspecție fiscală are obligația să motiveze concret și să dovedească prin probe mai presus de orice dubiu reținerea fictivității unor facturi fiscale invocate fără nici un suport real ca fiind nereale.

Solicită să se procedeze la lămurirea aspectului privind lipsa oricărei măsuri privind anularea acestor facturi presupus a fi fictive de către inspectorii fiscali care nu au găsit necesar să ofere și soluția contabilă pentru invocata intrare în legalitate pentru că impunerea unui impozit pe profit suplimentar și chiar a unei TVA suplimentară în condițiile păstrării neanulate a facturilor fiscale pe baza cărora au fost contabilizate și, mai ales, fiscalizate tranzacțiile respective conduce la apariția unei grave contradicții cu normele financiar-contabile și fiscale în vigoare.

În raportul de inspecție fiscală ce fundamentează decizia contestată, la pagina 35 ultim aliniat, chiar inspectorii fiscali fac precizarea referitoare la temeiul de drept consacrat de norma fiscală aferentă acordării dreptului de deducere a unei facturi fiscale astfel:

Act normativ Legea 227/2015 art. 299, alin 1. lit. a) "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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

În continuare, inspectorii fiscali precizează la pagina 36 din raportul de inspecție fiscală încă un act normativ obligatoriu de avut în vedere, astfel:

Act normativ Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 alin. 2 pct. 69 „Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute de art. 299 alin 1 din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin 20 din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin 3 din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin 2 din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare."

Factura fiscală pentru a oferi dreptul la contabilizarea sa în vederea deducerilor fiscale trebuie să conțină în conformitate cu art. 319 alin 20 Cod fiscal următoarele informații:

"(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]"

Conform reținerilor inspectorilor fiscali consemnate în RIF-ul ce fundamentează decizia contestată la pagina 25 punctul V alin 2:

"Exercitarea dreptului de deducere (care ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă) s-a efectuat în conformitate cu art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și art. 282 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal".

Din verificarea modului de achitare a facturilor primite de la furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii, s-a constatat ca au fost efectuate viramente pe baza instrumentelor legale de plată. Cu ocazia inspecției fiscale efectuate pe baza documentelor prezentate "în original" de contribuabil - pentru legalitatea, realitatea și corectitudinea cărora acesta își asumă întreaga responsabilitate, organele de inspecție fiscală nu au constatat elemente care să impună solicitarea efectuării de investigații suplimentare, constând în controale încrucișate, conform prevederilor art. 134, alin.(2), lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la furnizorii și clienții cu care societatea a avut relații comerciale în perioada verificată."

Societatea precizează că din aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală rezultă fără echivoc că toate facturile fiscale avute în vedere de către inspectorii fiscali în vederea stabilirii bazelor suplimentare de impunere îndeplineau ambele condiții impuse de normele fiscale în vigoare, astfel încât nu se justifică sub nici un aspect legal restrângerea dreptului societății la deducerea implicațiilor fiscale aferente mai ales că nu s-a dispus nici o măsură concretă cu privire la dreptul de a le contabiliza nefiind anulată nici o factură.

În conformitate cu normele financiar contabile, în vigoare la data derulării relațiilor comerciale, în calitate de cumpărător al mărfurilor și serviciilor oferite de societățile comerciale vizate la acea dată, avea obligația să solicite, să înregistreze în evidența financiar contabilă și să fiscalizeze prin declarațiile stabilite de normele în vigoare, facturile fiscale emise de partenerii vizați, în aceleași condiții în care a procedat și cu restul de alți furnizori din țară și străinătate.

Reținerea privitoare doar la lipsa, în cazuri limitate, a contractelor comerciale sau a comenzilor, a notelor de recepție sau a bonurilor de consum atâta timp cât normele fiscale nu prevăd consecința sancționării cumpărătorului cu anularea dreptului de deducere a facturilor fiscale aferente, nu poate fi considerată decât un real abuz în aplicarea legislației fiscale naționale.

Nu s-a făcut dovada sub nici un aspect că facturile fiscale primite de societate, în totalitatea lor, nu îndeplinesc cerințele obligatorii stipulate de normele în vigoare și nu există nici măcar formal suspiciunea că ele nu ar fi fost emise de emitenții declarați.

Un aspect deosebit de important, este faptul că toate facturile emise de societățile vizate au fost procedural declarate în termen prin declarația informativă 394, fapt recunoscut de inspectorii fiscali, atât de emitenți cât și de petenta cumpărătoare, dovedind lipsa oricărei intenții de ascundere a implicațiilor fiscale asumate de fiecare dintre părțile semnatare a convențiilor comerciale încheiate.

1.2. Necesitatea regularizării obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții de către organul fiscal

Cu toate că prezentul punct de vedere este formulat sub incidența ambelor Coduri fiscale valabile în raport cu perioada controlată, societatea solicită să se admită, în temeiul dreptului la o apărare efectivă față de evidenta îmbogățire fără justă cauză a statului în dauna petentei, principiului stipulat de art. 171 Codul de procedură fiscală valabil de la 01.01.2016 care statuează faptul că:

„(1) Obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal central ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, potrivit legii, se regularizează cu obligațiile fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor aferente respectivei tranzacții. În acest caz, sumele achitate în contul obligațiilor fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor se consideră a reprezenta plăți anticipate în contul obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a reconsiderării”.

Solicită să se constate că în directă legătură cu evidențierea cheltuielilor cu marfă aprovizionată sau cu serviciile achiziționate de la orice furnizor vizat de controlul tematic, dar în acest caz de la oricare dintre firmele vizate, a fost declarat și un venit rezultat din vânzarea acestor mărfuri sau din încorporarea lor în activitatea direct aducătoare de venit, venit declarat și impozitat în consecință astfel încât obligarea societății la suportarea încă odată a aceluiași impozit pe profitul deja evidențiat și declarat fiscal, este nu numai eronată dar și imposibil de calificat în cadrul unei relații corecte între societate în calitate de contribuabil și subiect de drept fiscal și ANAF în calitate de reprezentat onest al statului care avea obligația, conform art.171 NCPF norma de imediată aplicabilitate, să procedeze la regularizarea obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții de către organul fiscal.

În concluzie, solicită să se constate totala lipsă de coerență, ambiguitatea și cumulul de erori de calcul existent în stabilirea așa-ziselor baze de impozitare suplimentare și în mod implicit a impozitelor și taxelor considerate ca fiind datorate suplimentar, fără să existe nici o corelație cu evidența financiar contabilă a societății și chiar cu datele reale privitoare la execuția tranzacțiilor comerciale cu cele 5 firme vizate, astfel încât se consideră îndreptățită să solicite reconsiderarea concluziilor prezentate în raportul de inspecție fiscală prezentat.

Invocă prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, aplicabil în prezenta situație, completate de pct.102.1 din Normele metodologice aferente, conform cărora la examinarea stării de fapt fiscale organul fiscal avea obligația să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele-contabile și fiscale care puteau să constituie mijloace de probă și puteau fi relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Solicită precizarea poziției inspectorilor fiscali față de prevederile art. 352 alin. (2) coroborat cu art. 352 alin. 5, din Noul Cod de Procedură Fiscală și, dacă se va considera necesar modificarea Raportului de inspecție fiscală, comunicat ulterior intrării în vigoare a normei noi, astfel încât el să se fundamenteze pe respectarea art. 6 alin. (1) și (2) din Noul Cod de Procedură Fiscală.

Solicită în temeiul pct. 106.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, modificată și completată, anexarea înscrisurilor consultate efectiv și avute în vedere de inspectorii fiscali la fundamentarea prezentului Raport de inspecție fiscală precum și a anexelor sale în vedere asigurării dreptului efectiv la informare a societății și lămuririi modului în care au fost verificate și probate prin metode specifice inspecției fiscale de fond și, ulterior reținute în raport, starea de fapt fiscală a societății.

1.3. Solicită să se aibă în vedere reținerea contradictorie referitoare la baza de impunere suplimentară în quantum de S lei cu impozitul pe profit aferent în sumă de S având în vedere următoarele considerente:

1.3.1. La pag. 40 pct. 4 „Efectuarea inventarierii”, inspectorii fiscali precizează:

"Pentru perioada 2013 - 2017, SC R a prezentat inventarierea generală a tuturor elementelor de activ și de pasiv efectuată potrivit prevederilor art. 7, alin. (1) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare. SC R înregistra la 31.12.2017, sold scriptic la cont 3024 „Piese de schimb”, în sumă de S lei și sold scriptic la cont 371 „Mărfuri”, în sumă de S lei, respectiv un total la cele două conturi în sumă de S lei. Contribuabilul a prezentat la inspecția fiscală o listă de inventar cuprinzând stocul factual cumulat la conturile 3024 și 371, în sumă de S lei, respectiv o diferență în minus față de sodul înscris în balanța de verificare la 31.12.2017 în sumă de S lei. Rezultatele inventarierii au fost valorificate. DI. Di, împuternicitul SC R a declarat că diferența în minus în sumă de S lei, constatată în urma inventarierii sunt piese de schimb utilizate la mijloacele de transport pentru care nu s-au întocmit bonuri de consum și nu au fost înregistrate pe conturi de cheltuială pentru că societatea ar fi înregistrat pierdere. Motivațiile dl. D, nu pot fi însușite de organele de inspecție fiscală, deoarece potrivit art. 6, alin. (1) și (2) din Legea 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, "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." și "Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz;"

De asemenea, conform art. 7, alin. (3) din Legea 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, "Rezultatele inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Conform pct. 45, alin. (1) din Ordinul 2861/2009, privind aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, "Rezultatele inventarierii se înregistrează în cel mult 7 zile de la data aprobării procesului verbal de inventariere."

Analizând conținutul acestei rețineri a inspectorilor fiscali societatea precizează că rezultă că achizițiile de piese de schimb în valoare de s lei nu

au fost trecute pe cheltuieli în perioada analizată ele rămânând evidențiate doar în contul 3024.

Cu toate acestea conform reținerilor de la pagina 6 din raportul de inspecție fiscală ce fundamentează decizia contestată, ultimele aliniate, inspectorii fiscali precizează:

"În perioada august 2015 - decembrie 2015, SC R a "înregistrat în evidența contabilă, achiziții de piese de schimb în valoare totală de S lei (baza impozabilă) din care:

- 1) - *S lei în baza facturilor primite de la furnizorul SC C cu sediul în sat ..., CUI ...*
- 2) - *S lei în baza facturilor primite în luna septembrie 2015 de la furnizorul SC J din sat ... CUI"*

Corelând cele două rețineri ale inspectorilor fiscali precizate în raportul de inspecție fiscală ce fundamentează decizia contestată, suma de S lei aferentă achizițiilor de piese de schimb din anul 2015 face parte din suma totală de S lei ce nu a fost trecută pe cheltuieli în perioada analizată ea rămânând evidențiată doar în contul 3024.

În mod contradictoriu însă, aceeași sumă face parte din baza de impozitare suplimentară în valoare de S lei, compusă din S lei valoarea pieselor de schimb achiziționate fără drept de deducere recunoscut de inspectorii fiscali plus suma de S lei reprezentând închirieri auto de la D SRL nerecunoscute ca fiind cu drept de deducere.

Solicită să se constate și să se rețină faptul că recunoașterea adevărului că suma de S lei nu a fost contată pe cheltuieli și deci nu a influențată baza de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2015 - așa cum rezultă din textul de la pagina 40 din raportul de inspecție fiscală-dovedește reținerea eronată a acestei sume drept componentă a bazei de impozitare stabilită suplimentar în quantum de S lei precum și a impozitului pe profit aferent în quantum de S lei și, pe cale de consecință admitând prezenta contestație să se procedeze la desființarea actului administrativ fiscal contestat drept eronat emis.

1.3.2. Necesitatea regularizării obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții de către organul fiscal

Solicită să se constate că în directă legătură cu evidențierea cheltuielilor cu achizițiile de servicii de închirieri auto de la D SRL în valoare de S lei pentru anul 2015, a fost declarat și un venit rezultat din vânzarea serviciilor de transport auto terților de către societate în valoare de S lei venit (precizat de inspectorii fiscali la pagina 6 din raportul de inspecție fiscală) venit declarat și impozitat în consecință.

Având în vedere faptul că societatea nu deține nici un mijloc de transport auto, dacă tranzacția privind închirierea mijloacelor auto de la D SRL ar fi avut caracter fictiv așa cum se reține în decizia contestată, petenta nu ar fi avut nici o posibilitate să obțină venit din vânzarea serviciilor de transport rutier.

În consecință, consideră că inspectorii fiscali în mod vădit interesat, au procedat la ignorarea unui aspect dovedit cert și au exagerat inadmisibil dreptul la apreciere considerând drept fictive tranzacțiile care erau dovedite ca fiind aducătoare de venit mare, declarat și impozitat în consecință.

Logica elementară impune deci concluzia că dacă se admite drept adevărat faptul că petenta nu a închiriat mașinile cu care a realizat ulterior activitatea de transport rutier, aceasta nu avea cum să realizeze venitul din aceste activități.

Având în vedere că inspectorii fiscali au admis existența venitului declarat din activități de transport rutier fără ca petenta să dețină în proprietate mijloace de transport rutier solicită, pe cale de consecință, în temeiul *art.171 Codul ele procedură fiscală valabil de la 01.01.2016 care statuează faptul că: „(7) Obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal central ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, potrivit legii, se regularizează cu obligațiile fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor aferente respectivei tranzacții. În acest caz, sumele achitate în contul obligațiilor fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor se considera a reprezenta plăți anticipate în contul obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a reconsiderării.,,* să se reconsidere reținerea referitoare la cheltuiala cu serviciile de închirieri auto în cuantum de S lei, în sensul de a dispune desființarea drept eronat emis a actului administrativ fiscal care o consideră nereală.

Consideră că este inadmisibilă obligarea societății la suportarea încă odată a aceluiași impozit pe profitul deja evidențiat și declarat fiscal, reținerea suplimentară a aceluiași impozit, este nu numai eronată dar și imposibil de calificat în cadrul unei relații corecte între societate în calitate de contribuabil și subiect de drept fiscal și ANAF în calitate de reprezentat onest al statului care avea obligația, conform art.171 Noul Cod de Procedură Fiscală norma de imediată aplicabilitate, să procedeze la regularizarea obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții de către organul fiscal.

În concluzie, solicită să se constate totala lipsă de coerență, ambiguitatea și cumulul de erori de calcul existent în stabilirea așa-ziselor baze de impozitare suplimentare și în mod implicit a impozitelor și taxelor considerate ca fiind datorate suplimentar, fără să existe nici o corelație cu evidența financiar contabilă a societății și chiar cu datele reale privitoare la execuția tranzacțiilor comerciale cu firmele vizate, astfel încât se consideră îndreptățită să solicite reconsiderarea concluziilor ce au fundamentat decizia contestată.

În conformitate cu art. 105 alin. 1 din Codul de procedură fiscală vechi, aplicabil în prezenta situație, completate de pct. 102.1 din Normele metodologice aferente, la examinarea stării de fapt fiscale organul fiscal avea obligația să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele-contabile și fiscale care puteau să constituie mijloace de probă și puteau fi relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Solicită motivat precizarea poziției inspectorilor fiscali față de prevederile art. 352 alin 2 coroborat cu art. 352 alin 5, din Noul Cod de Procedură Fiscală și, dacă se va considera necesar modificarea prezentului

Raport de inspecție fiscală, comunicat ulterior intrării în vigoare a normei noi, astfel încât ei să se fundamenteze pe respectarea art. 6 alin 1 și 2 din Noul Cod de Procedură Fiscală.

2. Solicită să se aibă în vedere corelarea prevederilor stipulate de art. 94 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, așa cum a fost modificat de pct. 10 al art. I, Secțiunea 1 din ORDONANȚA nr. 47 din 28 august 2007, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 603 din 31 august 2007, care precizează:

"ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

În conformitate cu art. 6 din Noul Cod de Procedură Fiscală, valabil și în prezenta situație având în vedere art. 352 alin. (5) din Noul Cod de Procedură Fiscală, organul fiscal are obligația să își exercite dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

Pornind de la necesitatea exercitării rolului activ al organului fiscal, acesta are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, identificând și luând în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

Solicită să se constate că Raportul de inspecție fiscală comunicat conține o serie de afirmații ce sunt în fapt simple prezumții ale organului fiscal izvorâte din interpretarea interesată a acestora cu privire la relațiile comerciale cu firme față de care autoritatea statului a fost cea care a dat dovadă de lipsă de responsabilitate față de protejarea intereselor născute din respectarea principiilor referitoare la identificarea și eliminarea riscului fiscal.

2.1. Absolut toate firmele nominalizate au fost active fiscal în perioada derulării relațiilor contractuale, conform evidenței extrase din Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

Conform art. 21 alin. 4 lit. f și r din Capitolul II, Titlul II - Cod fiscal vechi valabil, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv nu sunt deductibile, în condițiile în care certificatul de înregistrare fiscală al contribuabilului inactiv a fost suspendat pe baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală începând cu data de 17 septembrie 2011.

Procedura prevăzută de art. 78¹ din Codul de procedură fiscală vechi valabil, a fost introdus de pct. 27 al art. I din ORDONANȚA nr. 29 din 31 august 2011, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 626 din 2 septembrie 2011 și a intrat în vigoare la 15 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, respectiv 17 septembrie 2011, conform art. III din același act normativ.

În Monitorul Oficial nr. 754 din 26 octombrie 2011 a fost publicat Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 78¹ alin. (I) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului conținutului unor formulare.

Conform art. 1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3347/2011 "se aprobă Procedura privind declararea contribuabililor inactivi potrivit art. 78¹ alin. (1) Codul de procedură fiscală, prevăzută în anexa nr. 1. "

Potrivii art. 5 din același ordin „Se aprobă modelul și conținutul formularului Decizie de declarare în inactivitate, cod M. F. P. 14.13.26.9C”.

Potrivit art. 9 "Registrul contribuabililor inactivi/reactivați se organizează la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit procedurii prevăzute în anexa nr. 7”.

În conformitate cu art. 9 "Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "informații publice”.

În conformitate cu alin. (10) al art. 78¹ din Codul de procedură fiscală vechi valabil, așa cum a fost modificat de pct. 6 al art. III din Ordonanțe de Urgență nr. 8 din 26 februarie 2014, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 151 din 28 februarie 2014: „(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți din ziua următoare datei înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8)”.

Atât timp cât suspendarea certificatului de înregistrare fiscală nu a fost dată în baza ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și nu a fost publicată procedural Decizia de declarare în inactivitate a niciuneia dintre firmele vizate decât ulterior consumării relației comerciale cu petenta, orice neregularitate fiscală constatată ulterior la oricare dintre firmele vizate, prin metode sau împrejurări ce nu îi sunt cunoscute, nu poate să conducă la stabilirea unei sancțiuni în sarcina societății cu consecința modificării bazei de impunere fiscală dovedită și declarată procedural de societate, situație ce ar conduce la anularea dreptului său la corecta și obiectiva apreciere a situației fiscale reale asigurate chiar prin normele fiscale în vigoare, art. 6, art. 7, art. 12, art.13 și 14 din Codul de procedură fiscală vechi valabil.

Având în vedere aceste aspecte, deosebit de importante pentru corecta apreciere a situației fiscale a societății, solicită să se reconsidere față de toate societățile vizate, reținerea precum că erau inactive fiscal motiv pentru care ar subzista dreptul organului fiscal la reconsiderarea tranzacțiilor efectuate în sensul reținerii dreptului la anularea dreptului său la deducerea TVA-ului aferent facturilor fiscale emise de aceste societăți.

Invocarea repetată a existenței unei situații de risc fiscal, fără ca ANAF-ul să poată face dovada că a acționat în consecință pentru informarea restului de contribuabili, în contextul în care nu există nici o prevedere legală care să oblige contribuabilul onest să nu aibă relații comerciale cu un alt contribuabil aflat în situația de risc fiscal, cu atât mai mult cu cât nu există o

bază informativă în acest sens accesibilă public, consideră că este o abordare cert abuzivă a inspectorilor fiscali motiv pentru care solicită desființarea actului administrativ fiscal emis ca urmare a excesului de putere, așa cum este definitiv de art. 2 alin 1 lit. n) din Legea 554/2004 modificată și actualizată, materializat printr-un cumul de erori de apreciere fundamentate pe false rețineri ale aspectelor ce au condus la totala denaturare a realității cu consecința stabilirii complet eronată în sarcina subscrisei a unor creanțe fiscale suplimentare total nejustificate și nedatorate.

2.2. Toate tranzacțiile efectuate cu societățile comerciale vizate au suport economic real dovedit și implicit recunoscut chiar de organele fiscale prin rețineri implicite

Solicită să se constate că inspectorii fiscali nu aduc nici o dovadă prin care să fie susținută prezumția de fictivitate a tranzacțiilor comerciale avute în vedere.

Simpla anulare a dreptului de deducere a TVA-ului pentru mărfurile sau serviciile aprovizionate de la firmele vizate, fără a se dovedi sub nici un aspect existența presupusei fictivității a tranzacției, mai mult decât atât, admitându-se în același timp și existența drept corectă a contării veniturilor din utilizarea acestor servicii sau produse în contextul în care nu s-a dispus anularea facturilor fiscale emise de firmele vizate, consideră că este de natură să justifice prezenta solicitare de reevaluare a concluziilor prin care a fost fundamentată măsura reținerii în sarcina societății a unei rețineri suplimentare extrem de mare și de-a dreptul imposibil de suportat de orice contribuabil.

2.3. Relațiile comerciale cu toate societățile comerciale vizate au fost stabilite în conformitate cu normele fiscale și de contabilitate în vigoare la data derulării evenimentelor, înscrisurile emise atât de societate cât și de toate societățile comerciale vizate sunt reale și întocmite în conformitate cu legislația în vigoare.

Precizează că în conformitate cu normele financiar contabile, în vigoare la data derulării relațiilor comerciale, în calitate de cumpărător al mărfurilor și serviciilor oferite de societățile comerciale vizate la acea dată, societatea avea obligația să solicite, să înregistreze în evidența financiar contabilă și să fiscalizeze prin declarațiile stabilite de normele în vigoare, facturile fiscale emise de partenerii vizați, în aceleași condiții în care a procedat și cu restul de alți furnizori din țară și străinătate.

Reținerea privitoare doar la lipsa, în cazuri limitate, a precizării transportatorului ignoră faptul că a pus atât la dispoziția inspectorilor antifraudă cât și la dispoziția organului de control fiscal copii conforme după foile de parcurs ale autoutilitarelor cu care a fost transportată mare parte din marfa achiziționată de societate de la o parte din firmele față de care nes-a angajat prin contract să efectueze transportul.

Nu s-a făcut dovada sub nici un aspect că facturile fiscale primite de societate, în totalitatea lor, nu îndeplinesc cerințele obligatorii stipulate de

normele în vigoare și nu există nici măcar formal suspiciunea că ele nu ar fi fost emise de emitentii declarați.

Un aspect deosebit de important, precizat chiar de către inspectorii antifraudă, dar lipsind din Raportul de Inspecție fiscală, este faptul că toate facturile emise de societățile vizate au fost procedural declarate în termen prin declarația informativă 394 atât de emitenți cât și de societatea cumpărătoare, dovedind lipsa oricărei intenții de ascundere a implicațiilor fiscale asumate de fiecare dintre părțile semnatare a convențiilor comerciale încheiate.

Solicităm să se aibă în vedere și Decizia din data de 01.04.2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în cazul Nidera vs. ANAF privind dreptul de deducere de TVA, privind anularea unei decizii de impunere prin care organele fiscale au negat dreptul de deducere a TVA invocând faptul că avizele de însoțire a mărfii și celelalte documente justificative nu conțin toate elementele formale și de asemenea facturile fiscale tipizate nu ar fi completate cu toate informațiile prevăzute de respectivul formular de factură, deși aceste informații nu se regăsesc printre elementele prevăzute de art. 155 Cod fiscal. Actul administrativ fiscal anulat a fost întemeiat de organele fiscale în baza Deciziei nr. V din 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată într-un recurs în interesul legii cu forță juridică obligatorie.

Această decizie este foarte importantă pentru toți contribuabilii din România, consfințind dreptul acestora de a deduce TVA, chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc toate condițiile de formă, arătând încă o dată prevalența fondului în fața formei în dreptul fiscal. Prin această soluție se confirmă faptul că un recurs în interesul legii soluționat în asemenea circumstanțe nu poate fi opus dreptului european, așa după cum se vor aduce argumente în continuare.

2.4. Toate tranzacțiile efectuate cu societățile comerciale vizate au suport economic real dovedit și implicit recunoscut chiar de organele fiscale prin rețineri implicite

2.4.1. Realitatea indubitabilă a aprovizionării cu mărfurile ce au făcut obiectul tranzacțiilor evidențiate în analiza organului fiscal.

Solicită să se constate că inspectorii fiscali nu aduc nici o dovadă prin care să fie negată existența mărfurilor achiziționate de la societățile cu care au fost încheiate contracte de livrare mărfuri în proprietatea petentei.

Se recunoaște existența facturilor de storno acolo unde produsele nu au fost livrate și recunoașterea implicațiilor fiscale aferente, operațiile fiind efectuate în conformitate cu normele legale în vigoare și cu convențiile contractuale încheiate.

Chiar prin Proiectul Raportului de Inspecție Fiscală se precizează că a fost verificat modul de realizare a inventarelor anuale și că acestea corespund realității fizice și scriptice.

Tot prin acest înscris, se reține faptul că o parte din aceste produse au fost în fapt vândute și au fost evidențiate în contul 607 -costul mărfii vândute, conducând la reținerea de către inspectorii fiscali a unei obligații

suplimentare aberante privind un impozit pe profit datorat suplimentar ca urmare a măririi nejustificate a cheltuielilor.

Solicită să se constate că în directă legătură cu evidențierea cheltuielilor cu această marfă, aprovizionată de la orice furnizor vizat de controlul tematic, dar în acest caz de la oricare dintre firmele vizate, a fost declarat și un venit rezultat din vânzarea acestor mărfuri, venit declarat și impozitat în consecință astfel încât obligarea petentei la suportarea încă odată a aceluiași impozit pe profitul deja evidențiat și declarat fiscal, este nu numai eronată dar și imposibil de calificat în cadrul unei relații corecte între societate în calitate de contribuabil și subiect de drept fiscal și ANAF în calitate de reprezentat onest al statului care avea obligația, conform art. 171 Noul Cod de Procedură Fiscală normă de imediată aplicabilitate, să procedeze la regularizarea obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții de către organul fiscal.

Deosebit de important, consideră că este faptul că acest control fiscal de fond, consideră oportun să evidențieze un impozit pe profit suplimentar doar aferent mărfurilor declarate drept vândute până la momentul controlului tematic al inspectorilor antifraudă, fără a lămurii situația restului de marfă aprovizionată de la aceleași surse și rămasă pe stoc la petentă și care în mod evident a fost ulterior vândută sau urmează să fie vândută pe viitor.

Nu se emite nici o soluție concretă cu privire la acest aspect, nu se dispune anularea nici unei facturi fiscale din orice motiv ar fi acesta, astfel încât anularea dreptului de deducere a TVA-ului aferent acestor achiziții este în totală contradicție cu restul de evidență financiar-contabilă corectată conform măsurii dispuse de inspecția fiscală și considerată corect realizată și declarată conform aceluiași raport fiscal.

Simpla anulare a dreptului de deducere a TVA pentru mărfurile aprovizionate de la firmele vizate, fără a se dovedi sub nici un aspect existența presupusei fictivității a tranzacției, mai mult decât atât, admițându-se în același timp și existența drept corectă a contării veniturilor din vânzarea acestor produse, în contextul în care nu s-a dispus anularea facturilor fiscale emise de firmele vizate, consideră că este de natură să justifice prezenta solicitare de reevaluare a concluziilor prin care a fost fundamentată măsura reținerii în sarcina petentei a unei rețineri suplimentare extrem de mare și de-a dreptul imposibil de suportat de orice contribuabil, chiar de mărimea unuia așa cum este Primagra SRL.

3. Cu privire la aplicarea prevederilor legislației fiscale în contextul respectării dreptului intern raportat la cel comunitar.

În contextul în care a făcut dovada că nici unul dintre partenerii vizați nu aveau la momentul derulării relațiilor comerciale cu societatea anulat procedural dreptul de deducere a TVA-ului, solicită să se aibă în vedere în reconsiderarea abordării conținutului Raportului de Inspecție Fiscală, măsura de natură generală luată de statul român, prin organele sale fiscale, de a anula dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru orice operațiune

realizată de o persoană impozabilă căreia i-a fost anulat codul de TVA, depășește limita stabilită prin Directiva TVA 112/2006.

Formal, România este aliniată la standarde europene, legislația națională ne informează că respectăm cu strictețe Directiva 112/2006 și relația generală a contribuabilului cu organele fiscale se bazează, de regulă, pe aplicarea principiilor și legislației comunitare, dar și pe respect reciproc. În acest sens, interpretarea fiscală ar trebui să fie politică fiscală și în cadrul comisiilor de soluționare a contestațiilor sau serviciilor de metodologie, care răspund unor spețe controversate, nu ar trebui să existe comportament fiscal inadecvat în relația cu contribuabilul.

Analizând realist situația prezentă a societății, se poate constata că serviciile fiscale surprind însă prin comportamentul duplicitar, deductibilitatea fiscală (a TVA și a cheltuielilor) pentru petentă în calitate de contribuabil și statul reprezentat de structurile de control, fiind pe planuri diferite.

Considerăm că sistemul de administrare fiscală în sine nu lasă inspectorul fiscal să-și folosească capacitatea profesională ca să ia o decizie atunci când este vorba de interpretarea principiilor fiscale. ANAF, interesată de forma fiscală, interpretează eronat Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, în favoarea statului, cu greșeli care sunt condamnate de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”) - interesată de substanța/fondul activității.

Jurisprudența CJUE nu este aplicată de ANAF, încălcându-se flagrant art. 267 TFUE și art. 148 alin. (2) din Constituție.

Dă ca exemplu Decizia nr. 1424/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție („ICCJ”) dată în Dosarul nr. 397/42/2011:

"Potrivit art. 148 alin. (4) din Constituția României, instanța judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul de aderare și din prevederile alin. (2). Articolul 148 alin. (2) din Constituția României dispune că, urmare a aderării, prevederile tratatelor Constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu au prioritate față de dispozițiile contrare din dreptul intern."

Așadar, dreptul comunitar are prioritate față de oricare prevedere a dreptului național, așa încât, în baza principiului priorității de aplicare, norma de drept intern nu se aplică atunci când este în conflict cu normele comunitare.

Principiile dreptului comunitar, așa cum s-au consolidat în jurisprudența curții, sunt izvoare de drept comunitar, aplicabile cu prioritate în dreptul național. De asemenea, potrivit art. 234 din tratatul Uniunii Europene, o hotărâre preliminară are efect general pentru toate instanțele naționale.

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

Refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea aceluși drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate,

relevante și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

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

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

Susține că ANAF aplică duplicitar jurisprudența CJUE acolo unde este în favoarea ANAF, dar o ignoră sau o clasifică nerelevantă pentru contribuabil acolo unde aplică forma în dauna substanței, creând o neproporționalitate a controlului.

Dacă a colectat și plătit TVA cu un contribuabil inactiv se încalcă neutralitatea. Arată practica constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la mecanismul TVA în care consumatorul final suportă TVA-ul, iar furnizorul poate să-și deducă TVA-ul aferent tranzacțiilor. Susține că este obligația ANAF să analizeze situația de fapt conform art. 5 alin. (1) și art. 6 Cod de Procedură Fiscală.

Conform art. 5 alin. (1) „Aplicarea unitară a legislației”, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

În ceea ce privește art. 6 „Exercitarea dreptului de apreciere”, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De regulă, condițiile materiale comune pentru deductibilitatea TVA și a cheltuielilor pe care art. 11.1.2 le anulează beneficiarilor, care corespunde cu natura și dimensiunea operațiunilor, sunt:

- existența/realitatea operațiunii
- dovedirea necesității acelei operațiuni.

Chiar și în condițiile în care organul de inspecție fiscală va aprecia că nu îi revine atribuția constatării validității unei norme juridice, consideră că, în virtutea rolului său activ conferit de Codul de Procedură Fiscală, este obligat și totodată îndreptățit să utilizeze toate pârghiile de care dispune, inclusiv prin solicitarea de puncte de vedere sau sesizarea Comisiei fiscale, pentru ca aspectele menționate să fie clarificate, iar conflictele înlăturate.

Art. 135 alin. 2 lit. a) din Constituție este foarte clar cu privire la întinderea drepturilor contribuabilului în relația cu statul și este întărit de art. 148 alin. 2 din Constituție, în sensul că încălcarea art. 267 din TFUE este o încălcare a drepturilor constituționale.

Deoarece Codul fiscal și Codul de procedură fiscală sunt aplicate incorect în controlul fiscal la clienții contribuabililor inactivi și uneori doar presupuși inactivi, așa cum este cazul concret al prezentului control fiscal, în privința deductibilității TVA se ajunge la totală ignorare a obligației ANAF față de respectarea Directivei 112/2006.

Articolul 1 din această Directivă (112/2006) prevede:

„ (1) Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind TVA.

(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa. La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat în raport cu prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale prețului. Sistemul comun al TVA-ului se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv”.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a luat în considerare acest aspect în cauza C132/06, Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Italiene:

"38. în cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun.

39. Totuși, această latitudine este limitată de obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Comunității și de aceea, de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul Comunității. Curtea a hotărât că a șasea directivă trebuie interpretată în conformitate cu principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului. Toate acțiunile statelor membre care privesc prelevarea de TVA trebuie să respecte acest principiu.”

Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn, C 280/10, la punctele 40 și 47, este extrem de relevantă:

"40. în această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gep Centrum, C 368/09, punctul 37 și jurisprudența citată). (...)

47. Astfel, reiese din jurisprudența, pe de o parte, că, deși este adevărat că persoanele impozabile au în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112 obligația de a declara când încep, își modifică sau încetează activitățile, statelor membre nu li se permite în niciun caz, în ipoteza ne reprezentării unei declarații, să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept (a se vedea Hotărârea Nidera Handelscompagnie C 385/09, citată anterior, punctul 48),.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept garantat prin sistemul comun de TVA atât prin Directiva TVA și legislația națională, cât și prin considerațiile Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Din punct de vedere al legislației curente, Raportul de neconcordanțe 394 îi indică lunar organului fiscal teritorial al ANAF-ului orice neconcordanțe atunci când un contribuabil nu evidențiază TVA în mod corect, ANAF având posibilitatea printr-un simplu program IT să informeze prin poștă electronică orice firmă cu privire la neconcordanțe și să prevină prin atenționare contribuabilii, fapt care nu se întâmplă niciodată.

Mai mult, în situația concretă a prezentului Raport de inspecție fiscală, nu se acordă nici o atenție faptului că tranzacțiile invocate drept fictive au fost toate declarate procedural, în fiecare lună începând cu anul 2013 în declarația informativă 394, fără să existe nici o reacție din partea unui organ de control.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C 385/2009 Nidera Handelscompagnie, punctul 42, s-a pronunțat, în sensul că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C 95/07 și C 96/07, Rep., p. I 3457, punctul 63, și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C 392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 39). Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârile citate anterior Ecotrade, punctul 64, și Uszodaepito, punctul 40):

În acest context, este adevărat că o factură are o funcție documentară importantă, deoarece poate conține date verificabile, într-o situație de taxare inversă, cu toate acestea, este tocmai puterea de informații verificabile, astfel încât destinatarii de bunuri sau servicii vor fi trași la răspundere pentru TVA, și în ce cantitate, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă este, ca destinatar al ofertei în cauză, de natura TVA-ului, ea nu poate, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce că TVA-ul, să impună condiții suplimentare care pot avea efect de acordare a acestui drept ineficienței pentru scopuri practice. Prin urmare, în cazul în care o persoană impozabilă, în calitate de destinatar al serviciilor, este desemnat ca responsabil pentru TVA-ului aferent, administrația fiscală nu poate impune ca

o condiție suplimentară pentru dreptul de a deduce ca această persoană să fie în posesia unei facturi întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din a șasea directivă. O astfel de cerință ar conduce la situația ca destinatarul de servicii pentru TVA-ului în cauză să risce să nu deducă această taxă.

În vederea diminuării riscului de fraudă în sfera TVA și a impozitului pe profit, legiuitorul a impus starea de inactivitate fiscală ca și soluție pentru a înlătura din circuitul economic societățile care au un comportament fiscal inadecvat. În acest scop, legea fiscală penalizează comportamentul fiscal inadecvat prin declararea ca inactivi pe contribuabilii care se află în situațiile descrise la art. 78¹ din Codul de procedură fiscală.

În sarcina contribuabilului care are relații cu un contribuabil declarat inactiv, în special relații comerciale de achiziție în calitate de beneficiar, legiuitorul nu a impus nici o obligație de efectuare a vreunui demers de verificare a stării fiscale a partenerului său comercial, respectiv furnizor. Totodată, contribuabilul beneficiar al unor bunuri tranzacționate de către un contribuabil inactiv nu poate fi oprit legal de a nu efectua acte de comerț cu un astfel de contribuabil sau de a nu efectua plăți către un astfel de contribuabil, putând fi sever pedepsit de clauzele contractuale dacă nu respectă contractul, inactivul fiind obligat de fisc să-și îndeplinească obligațiile fiscale.

Neavând obligația de a verifica starea fiscală a furnizorului și nefiind interzisă efectuarea de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal sau de a efectua plăți către acesta, cu atât mai mult în cazul nostru concret când toți furnizorii erau activi fiscali la momentul derulării tranzacțiilor, nu poate exista nici consecința neverificării stării fiscale sau efectuării de acte de comerț cu un furnizor inactiv fiscal.

Solicită să se rețină că în lipsa stabilirii unei obligații concrete, legiuitorul nu poate stabili consecința ce decurge în cazul încălcării acestei obligații, cu atât mai mult în forma în care a fost concretizată prin prezentul raport de inspecție fiscală.

Astfel, deși anulează deductibilitatea cheltuielii cu achizițiile efectuate de la un contribuabil inactiv, acceptă să colecteze impozit din veniturile obținute de pe urma valorificării acestor achiziții.

Prin tratarea veniturilor ca fiind impozabile, statul atrage caracterul de legalitate al acestora, ceea ce determină în mod subsecvent și caracterul de legalitate al cheltuielilor directe aferente obținerii acestor venituri.

Considerăm că statul nu poate să își conserve impozitele și TVA și să legitimeze veniturile obținute de un contribuabil dar în același timp să nu recunoască beneficiarului cheltuielile și TVA deductibilă aferente acelor achiziții în baza cărora în mod direct veniturile au luat naștere, discriminarea de drepturi fiind evidentă. Principiul reluat constant în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și reluat și de către instanțele din România este acela potrivit căruia: "*Un contribuabil nu poate răspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil. Singura condiție sub care acest principiu ar putea fi înlăturat este ca beneficiarul să fi știut că furnizorul său comite o nelegalitate și să continue relația comercială cu acesta.,,*

Solicită să se constate că nu există nici o dovadă certă asupra unei asemenea gen de înțelegeri între societate și nici una dintre firmele precizate.

Organul fiscal avea obligații de aplicare a principiului de nediscriminare între stat și contribuabil astfel că dacă a anulat deductibilitatea cheltuielilor cu mărfurile achiziționate de la un contribuabil doar presupus inactiv și valorificate, atunci era obligat să trateze veniturile astfel obținute ca fiind neimpozabile, deci să procedeze la regularizarea sumelor impuse suplimentar, aspect total ignorat de inspecția fiscală.

O dată ce TVA aferentă colectată este recunoscută din punct de vedere fiscal, este de natura evidenței că ia naștere obligația recunoașterii și a dreptului de deducere, în condițiile în care condiția folosului operațiunilor taxabile este îndeplinită, așa cum corect a constatat și organul fiscal.

Anularea codului de TVA este o măsură care nu poate avea consecință decât în legătură cu contribuabilul al cărui cod a fost anulat întrucât în materia dreptului fiscal, în care contribuabilul și statul sunt fiecare pe de o parte subiecți de drepturi și obligații, nici una dintre părți nu poate fi penalizată pentru comportamentul unui terț, care nu este subiect al acestor drepturi și obligații.

În sfera TVA, nu există nici o obligație ca, în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA, furnizorul să fie o persoană înregistrată în scopuri de TVA, ci o persoană impozabilă în sfera TVA. Deoarece furnizorii vizați, îndeplinesc integral această condiție, fiind persoane impozabile în sfera TVA atât din perspectiva operațiunilor taxabile derulate, cât și din perspectiva depășirii pragului de 220.000 lei aferent întreprinderilor mici. Dreptul de deducere al TVA se exercită în aceste condiții definite la art. 145 din Codul fiscal, condiții clare, care au un caracter exclusiv, la care nu se mai poate adăuga. De altfel, prin art. 125 se precizează în clar faptul că Titlul VI din Codul fiscal este cel în baza căruia se colectează TVA și acest aspect este imperativ.

În Cauza C 174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet s-au statuat următoarele:

"24. în plus, din cerințele aplicării uniforme a dreptului comunitar și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept comunitar care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie în mod normal să primească în toată Comunitatea o interpretare autonomă și uniformă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C 321/02, Rec, p. I 7101, punctul 28, și Hotărârea din 18 octombrie 2007, Österreichischer Rundfunk, C 195/06, Rep., p. I 8817, punctul 24). (...)

27. în ceea ce privește, în primul rând, contextul său, trebuie amintit că articolul 19 din a șasea directivă face parte din titlul XI din aceasta, consacrat regimului de deduceri. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din această directivă, referindu-se la taxa aplicată în amonte pe bunurile sau pe serviciile utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile, vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice. în

consecință, sistemul comun de TVA garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C 435/05, Rep., p. 11315, punctul 22 și jurisprudența citată).,,

De asemenea, și cauza Marks & Spencer pic C 309/06 CEJ p. 39-41: "Principiile generale de drept care trebuie respectate de un stat membru la transpunerea dreptului comunitar în legislația națională, respectiv la aplicarea dispozițiilor naționale de transpunere, impun ca unor operațiuni determinate să li se aplice efectiv metoda pe care legislația națională o prevede pentru acestea. Principiul legalității activității organelor administrative, în sensul jurisprudenței Curții Europene de Justiție, este unul dintre principiile recunoscute ale dreptului comunitar. În consecință, administrația fiscală trebuie să se supună legii și ordinii de drept și nu poate decide o impozitare contrară dispozițiilor legale. Desconsiderarea calculului la TVA deductibil ar încălca principiul securității juridice în cazul în care contribuabilul nu s-ar putea baza pe faptul că operațiunea ar urma să fie impozitată conform dispozițiilor legale. În funcție de situația individuală, se poate aprecia dacă o aplicare incorectă a reglementărilor interne privind taxa pe valoarea adăugată reprezintă în plus și o încălcare a principiilor egalității de tratament și neutralității fiscale. Principiul egalității de tratament, care, în domeniul TVA-ului, a luat forma specifică a principiului neutralității fiscale, impune aplicarea unui tratament uniform pentru operațiuni similare.,,

Potrivit prevederilor Codului fiscal, nu există nici o obligație legală de îndeplinit din partea unui contribuabil în sensul în care acesta este obligat, în vederea exercitării dreptului de deducere al TVA, să aibă relații doar cu furnizori care sunt înregistrați din punct de vedere al TVA sau sunt activi din punct de vedere fiscal. Comercial vorbind, piața este într-o mișcare permanentă cu lichidări de firme, în sensul în care marfa poate fi înstrăinată la prețuri modice, de către un proprietar, fără parcurgerea procedurilor de insolvență datorită relocării, decesului sau schimbărilor economice, demografice sau fizice. Obligația fiscală este una personală a entității sau persoanei înregistrate fiscal și nu poate fi transferată. Orice metodă de îngrădire a acestei activități comerciale este o încălcare atât a jurisprudenței europene în privința liberului schimb comercial, cât și a drepturilor constituționale prevăzute de art. 45.

În condițiile în care TVA este o taxă armonizată la nivelul Uniunii Europene cu prevederile Directivei 112 privind TVA și în legislația din România această armonizare are loc doar prin Titlul VI din Codul fiscal și nu prin alte articole de la Dispoziții Generale, interpretarea dreptului de deducere a TVA și a condițiilor de exercitare este efectuată de către Curtea de Justiție Uniunii Europene. Dispozitivul acestei instanțe, precum și considerațiile sale au forța juridică și reprezintă un act de autoritate în materia interpretării prevederilor Directivei 112 și a modului cum aceasta trebuie să fie armonizată și implementată prin legislația națională, în baza art. 267 din Tratatul de aderare. În acest sens, se identifică în jurisprudența CJUE o speță în cauza C

438/09, unde CJUE arată că atunci când un contribuabil nu este înregistrat în scopuri de TVA, dar facturează cu TVA, atunci dreptul de deducere al contribuabilului care primește astfel de bunuri nu poate fi anulat, iar organul fiscal este obligat să îl acorde în condițiile în care operațiunea în sine este taxabilă.

În condițiile în care o persoană căreia i-a fost anulat codul de TVA, cum sunt furnizorii inactivi, este o persoană care nu este înregistrată în scopuri de TVA, apreciază că raționamentul instanței europene este determinant în privința principiilor care trebuie aplicate în consecință.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept garantat prin sistemul comun de TVA asigurat atât prin Directiva TVA și legislația națională, cât și prin considerațiile CJUE.

Cu privire la modul în care CJUE interpretează dreptul de deducere a TVA, respectiv condițiile în care acesta se exercită, precum și posibilitatea statelor membre de a limita exercitarea acestui drept, edificatoare este Decizia dată în cauza C 438/09 Dankowski vs. fiscul polonez. Astfel, prin hotărârea luată, instanța europeană, în calitate de unic organism care are dreptul de a interpreta dreptul comunitar, a arătat că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul în care: o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile sau serviciile furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii bunurilor furnizate.

Invocă toate considerațiile avute în vedere de CJUE prin decizia menționată, considerații reluate constant în cauzele ungurești conexe Mahageben C-80/11, David C-142/11:

"38. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C 110/98, C 147/98, Rec, p. I 1577, punctul 43, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C 439/04 și C 440/04, Rec, p. I 6161, punctul 47, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C 392/09, Rep., p. I 8791, punctul 34, precum și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 43).

39. *Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C 255/02, Rec, p. I 1609,*

punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C 438/09, Rep., p. 114009, punctul 24).

40. Problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C 395/02, Rec, p. I 1991, punctul 26, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C 354/03, C 355/03 și C 484/03, Rec, p. I 483, punctul 54, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 49).,,

sau Gabor Toth C 324/11:

„22. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă.

23. Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îi datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA -ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C 78/00, Rec, p. 1-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C 25/07, Rep., p. 1-5129, punctul 14, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și David, C 80/11 și C-142/11, punctul 37).,,

dar și de CEDO în Cauza "BULVES" AD împotriva BULGARIEI - Nr. 3991/03):

"71. Având în vedere îndeplinirea la timp și pe deplin de către compania reclamantă a obligațiilor sale de raportare TVA, incapacitatea sa de a asigura respectarea de către furnizor a obligațiilor sale de raportare TVA și faptul că nu a existat nici o fraudă în legătură cu sistemul de TVA de care compania reclamantă a avut cunoștință sau mijloacele necesare pentru a obține astfel de cunoștințe, Curtea constată că acesta din urmă nu ar fi trebuit să fi fost obligată să suporte toate consecințele eșecului furnizorului său de a-și îndeplini obligațiile de raportare TVA în timp util, de a fi refuzat dreptul de deducere a TVA și, ca urmare, a fost obligat la plata TVA-ului pentru a doua oară, plus dobânda. Curtea consideră că aceasta constituie o povară individuală excesivă asupra companiei reclamante care tulbura echilibrul corect care trebuie menținut între cerințele interesului general al comunității și cerințele de protecție a dreptului de proprietate".

În concluzie, consideră că modalitatea în care se încearcă prin Proiectul Raportului de inspecție fiscală tranșarea controlului tematic cu privire la firmele vizate, în lupta împotriva fraudei fiscale, statul român și-a anulat propriile axiome și principii pe care este clădit sistemul TVA, așa cum acestea sunt definite și în Directiva 112 armonizată prin legislația națională și imperativă prin prevederile art. 267 din Tratatul UE, după cum urmează:

- orice persoană care desfășoară o activitate economică este o persoană impozabilă în sfera TVA obligată la colectarea TVA, beneficiind doar de regimul de scutire de 220.000 lei;
- dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei și este condiționat doar de calitatea de persoană impozabilă a furnizorului nu și de condiția ca acesta să fie înregistrat;
- dreptul de deducere nu poate fi condiționat decât în limitele precizate strict de Directiva 112;
- fiecare persoană răspunde pentru comportamentul său fiscal și nu pentru comportamentul partenerilor săi.

Având în vedere complexitatea aspectelor reliefate și dovedite cu înscrisurile certe puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, în temeiul art. 107 alin 2 coroborat cu art. 9 alin 1 din Codul de procedură fiscală, așa cum a fost modificat, solicită admiterea punctului său de vedere la procesul verbal comunicat și dispunerea reexaminării aspectelor criticate în sensul lămuririi acestora în vederea stabilirii situației reale în sensul că este eronat dispusă anularea dreptului de deducere a TVA-ului, precum și stabilirea unui impozit suplimentar datorat ca urmare a tranzacțiilor cu firmele vizate de controlul tematic.

Contestă de asemenea, și situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la Decizia de impunere nr. 397/29.06.2018.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. R în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma de S lei, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei – TVA.

De asemenea, organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. R , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018,

prin care au stabilit în sarcina acesteia diminuarea pierderii fiscale cu suma de S lei.

De asemenea, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, a emis pe numele S.C. R Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc Târgu Neamț, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma de S lei, din care petenta contestă suma de S lei, reprezentând:

- S lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei – dobânzi aferente impozitului veniturile microîntreprinderii;
- S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei – dobânzi aferente TVA;
- S lei – penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X, a emis pe numele S.C. R , Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma de S lei reprezentând penalități de nedeclarare, dar societatea contestă penalități de nedeclarare în sumă de S lei.

Inspekția fiscală efectuată la S.C. R , a vizat perioada 01.01.2013-31.01.2017 cu privire la impozitul pe profit, perioada 01.02.2013-31.03.2018 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii și 01.01.2013-31.03.2018 cu privire la TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Comerț cu amănuntul altfel efectuat în afara magazinelor, standurilor, chioșcurilor și piețelor”, cod CAEN 4799.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

A. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspekție Fiscală **Cu privire la impozitul pe profit**

Pentru anul 2013, organul de control fiscal nu a constatat și nu a stabilit suplimentar diferențe față de sumele evidențiate în contabilitate și declarate la organul fiscal.

Pentru anul 2014, organul de control fiscal nu a constatat și nu a stabilit suplimentar diferențe întrucât conform vectorului fiscal, începând cu data de 01.02.2013, contribuabilul este înregistrat ca plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Pentru anul 2015, societatea declară venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli totale în sumă de S lei, un profit contabil în sumă de S lei (=S lei

venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, **un profit impozabil în sumă de S lei** (=S profit contabil+S lei cheltuieli nedeductibile) și **un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei x 16%)**.

În urma inspecției fiscale, față de declarat pentru perioada 01.08.2015 - 31.12.2015 a **rezultat un profit impozabil suplimentar în sumă de S lei**, situație redată în anexa nr. 2 și anexa nr. 2.2 la raportul de inspecție fiscală, care a generat **un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de S lei, astfel:**

- **S lei** - în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. C cu sediul în sat .., CUI .., reprezentată de Z. având CNP .., domiciliat în ... în calitate de asociat (95,45%) și administrator.

- **S lei** - în baza facturilor primite în luna septembrie 2015 de la furnizorul S.C. J . din sat ..., CUI ..., reprezentată de E având CNP ... domiciliată în ... în calitate de asociat unic și administrator.

- **S lei** - în luna septembrie 2015 **S.C. R** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .2015 și factura nr. .2015 în valoare totală de S lei (baza impozabilă) de la S.C. D reprezentând închirieri auto, cheltuieli ce au fost înregistrate în cont 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” așa cum rezultă din situațiile anexa nr. 2 și nr. 2.2. S.C. D . din com. ..., reprezentată la data efectuării tranzacțiilor de D. având CNP ... asociat unic și administrator cu domiciliul în loc. ... și de la data de 27.09.2017 de S.P.R.L. București.

Cheltuielile în sumă de S lei au fost respinse la deducere pe motiv că societatea nu a făcut dovada că operațiunile sunt reale și destinate interesului firmei.

Pentru anul 2016, organul de control fiscal a constatat că **societatea declară** venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli totale în sumă de S lei, o pierdere contabilă în sumă de (-)S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, **o pierdere fiscală de recuperat în sumă de (-)S lei**.

În urma verificării efectuate, organul de control fiscal a stabilit **cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de S lei** ce reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente de achiziție - facturi emise pentru S.C. D . CUI ... de la furnizorii S.C. D. (factura .2016 - S lei baza impozabilă); F S.R.L. (factura .2016 - S lei baza impozabilă); S.C. A (factura .2016-S lei, factura .2016-92 lei baza impozabilă; factura .2016-S1 lei baza impozabilă și factura .2016-S lei baza impozabilă) fiind încălcate prevederile art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de această situație organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite a considera aplicabile și prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborate cu art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală republicată.

În urma stabilirii suplimentare a bazei în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a diminuat **pierdere fiscală de recuperat în sumă de (-) S lei declarată de societate, cu suma de S lei stabilită suplimentar**.

Pentru perioada 01.01.2017-31.01.2017, organul de control fiscal a constatat că societatea a declarat venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli totale în sumă de S lei, o **pierdere contabilă și fiscală de recuperat în sumă de (-)S lei** (=S lei venituri-S lei cheltuieli).

În urma verificărilor efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar **cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei** întrucât prin declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2017 luna ianuarie petenta nu a înscris la rândul 39 pierderea de recuperat din anii precedenți, fapt pentru care nu a fost luată în considerare la calculul profitului/pierderii rezultate la controlul fiscal.

În consecință, pentru anii 2016-2017 s-a stabilit în sarcina societății o **diminuare a pierderii fiscale cu suma de S lei** (S lei pentru anul 2016+S lei pentru anul 2017).

Cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderii

În perioada 01.02.2013-30.06.2015 și 01.01.2017-31.03.2018 S.C. R, a fost contribuabil plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

În perioada susmenționată societatea a declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferentă unei baze de impunere în sumă de 1.458.594 lei (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală).

Agentul economic a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile în sumă totală de S lei, iar prin aplicarea potrivit art. 112⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 51, alin. (1), lit. a) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cotei de 3%, respectiv 1%, asupra bazei impozabile menționată anterior calculată conform art. 112⁷ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a rezultat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, mai mult cu S lei.

În concluzie, la inspecția fiscală s-a stabilit **un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în sumă de S lei, aferent unei baze impozabile suplimentare în sumă de S lei**, impozit calculat conform prevederilor legale susmenționate.

Cu privire la TVA

În urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății **TVA în sumă de S lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei, astfel:

-1-TVA în sumă de S lei-reprezentând diferență de TVA stabilită suplimentar între TVA colectată înregistrată de societate (S lei) și TVA colectată declarată de societate (S lei);

-2-TVA în sumă de S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere întrucât achizițiile nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale firmei, iar societatea nu deține documente justificative de înregistrare în contabilitate. TVA în sumă de S lei are următoarea componență:

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. C . cu sediul in sat Constatările cu privire la această sumă sunt cele prezentate cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. J din sat ...Constatările cu privire la această sumă sunt cele prezentate cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. A .din sat.. reprezentată de A având CNP .., domiciliat în ..., în calitate de asociat și administrator.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. C... CUI .. reprezentată de U având CNP ..., domiciliat în com. ..., în calitate de asociat și administrator.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. T din sat ... reprezentată de S având CNP ..., domiciliat în ..., în calitate de asociat și administrator până la data de 27.02.2017 dată la care societatea a intrat în faliment în baza Sentinței nr.....

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. N . din sat ... reprezentată de C. având CNP ., domiciliat în ... în calitate de asociat unic și administrator.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei (luna septembrie 2017) în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. H din mun.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei (luna noiembrie 2017) în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. L din sat ...

-3-TVA în sumă de S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere aferenta achizițiilor efectuate în luna februarie 2016 de la S.C. D în baza: facturii nr. .2016 - autotractor DAF; facturii nr. .2016 - autotractor MAN TGA/2005 și remorca KRONG/2003; facturii nr. .2016 - autotractor MAN TGA/2005 și remorca KRONG/2003 dar care deși au fost înregistrate în cont 2133 “Mijloace de transport”, nu au fost înmatriculate pe numele **S.C. R** , nu au fost radiate din evidența organelor de Poliție, acestea figurând în continuare ca fiind înscrise pe S.C. D

Față de această situație **S.C. R** nu a putut face dovada intrării în patrimoniu a mijloacelor de transport achiziționate fiind încălcate prevederile art. 281, alin. (6) și art. 282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

-4-TVA în sumă de S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere întrucât achizițiile nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale firmei, iar societatea nu

face dovada cu documente justificative. TVA în sumă de S lei are următoarea componență:

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, aferentă facturii nr. .2015 în valoare de S lei și facturii nr. .2015 în valoare de S lei, reprezentând contravaloare închiriere auto;

- **TVA în sumă de S lei** – ree-reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă facturii nr. .2015 în valoare de S lei reprezentând achiziții piese auto.

-5-TVA în sumă de S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere urmare a înregistrării unor documente - facturi ce nu aparțin societății.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că facturile au fost emise pentru S.C. D (factura .2016 emisă de F cu o valoare TVA în sumă de S lei; factura .2016 valoare TVA de S lei, factura .2016 cu o valoare TVA de S lei, factura .2016 cu o valoare TVA de S lei și factura .2016 cu o valoare TVA de S lei emise de S.C. A) fiind încălcate prevederile art. 299, alin. 1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 69, alin. (1) și alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015.

Fata de aceasta situație s-a procedat cu ocazia inspecției fiscale la reîncadrarea tranzacției în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-6-TVA în sumă de S lei - diferență de TVA stabilită suplimentar între TVA deductibilă înregistrată de societate (S lei) și TVA deductibilă declarată de societate (S lei);

B. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc TX

Cu privire la dobânzi și penalități de întârziere

Pentru neachitarea la scadență a **impozitului pe profit în sumă de S lei** s-au calculat pentru perioada 26.10.2015-30.06.2018 **dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei**, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. S.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X

Pentru neachitarea la scadență a **impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei** s-au calculat pentru perioada 25.07.2013-30.06.2018 **dobânzi în sumă de S lei (petenta contestă dobânzi în sumă de S lei) și penalități de întârziere în sumă de S lei (petenta contestă penalități în sumă de S lei)**, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X

Pentru neachitarea la scadență a **TVA în sumă de S lei** s-au calculat pentru perioada 27.07.2015-30.06.2018 **dobânzi în sumă de S lei (petenta contestă dobânzi în sumă de S lei) și penalități de întârziere în sumă de S**

lei (petenta contestă penalități în sumă de S lei), sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. S.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X.

Cu privire la penalități de nedecalarare

Pentru nedecalararea sau declararea incorectă a obligațiilor fiscale în sumă de S lei (S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii + S lei TVA) s-au calculat **penalități de nedecalarare în sumă de S lei** (S lei + S lei) pentru perioada 25.02.2016-30.06.2018, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedecalarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

ASPECTE DE PROCEDURĂ

1. Referitor la invocarea de către petentă a nulității deciziei de impunere, constatarea și reținerea excesului de putere și constatarea afectării grave a interesului legitim privat, pe motiv că organul de inspecție fiscală nu a respectat procedura de estimare prevăzută de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și nu a respectat prevederile legale în vigoare pentru determinarea situației sale fiscale corecte

În fapt, prin contestația formulată, societatea solicită constatarea și reținerea gravei încălcări a normelor și principiilor ce fundamentează controlul fiscal cu ocazia stabilirii elementelor ce au condus la formularea Raportului de inspecție fiscală nr. .2018 aspecte procedurale ce nu pot fi înlăturate decât prin reconsiderarea în totalitate a modalității de abordare a controlului fiscal propriu-zis în vederea eliminării elementelor ce pot conduce la emiterea unui act administrativ fiscal lovit de nulitate absolută.

Cu privire la dreptul de reconsiderare a tranzacțiilor comerciale de către organul de control fiscal, societatea susține că în reconsiderarea tranzacțiilor comerciale, organul fiscal, subsecvent întemeierii deciziilor de impunere pe dispozițiile art. 11 Cod fiscal valabil pentru perioada ianuarie 2014-decembrie 2015, se raportează și la prevederile art. 67 Cod procedură fiscală vechi.

Afirmă că, concret în situația ce face obiectul prezentului punct de vedere, atât petenta cât și toate societățile comerciale vizate, la data derulării tranzacțiilor comerciale au înregistrat și au condus evidența contabilă în conformitate cu dispozițiile Legii 82/1991, au evidențiat operațiunile economice

utilizând-se registrele obligatorii și au depus toate declarațiile informative și fiscale prevăzute de norma legală, deci art. 67 Cod procedură fiscală nu își găsește aplicabilitatea.

Societatea susține că organul fiscal a încălcat prevederile Ordinului ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 804 din 14 noiembrie 2011 în vigoare la data emiterii actului administrativ-fiscal criticat, ordin care are chiar stipulate condițiile și procedura prin care un organ fiscal poate modifica prin estimare baza de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului.

Solicită să se constate și să se rețină că atât actul administrativ fiscal contestat, Decizia nr. .2018 cât și înscrisurile subsecvente lui și emise împreună cu el, nu conțin nici măcar o singură referire la acest act normativ obligatoriu de aplicat în cadrul stabilirii prin estimare a unei baze de impunere suplimentare conform art. 5 și nu există emisă și comunicată nici Nota de fundamentare prin care să fie clar precizată măcar metoda propusă pentru estimarea bazelor de impunere suplimentare atât de multe în fapt stabilite de organul fiscal de control.

Având în vedere aceste aspecte, solicită să se constate și să se rețină grava încălcare a normei legale aplicabile, Ordinul ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a unor baze de impunere suplimentare, situație ce nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului administrativ fiscal în sine ce se dovedește emis cu grava încălcare a normei aplicabile, el fiind lovit de nulitate absolută.

De asemenea, prin contestația formulată petenta solicită constatarea și reținerea excesului de putere, așa cum este definitiv de art. 2 alin. (1) lit. n) din Legea 554/2004 modificată și actualizată, materializat printr-un cumul de erori de apreciere fundamentate pe false rețineri ale aspectelor ce au condus la totala denaturare a realității cu consecința stabilirii complet eronată în sarcina societății a unor creanțe fiscale suplimentare total nejustificate și nedatorate.

Solicită constatarea afectării grave a interesului legitim privat, așa cum este el definit de art. 2 alin. (1) lit. p) din Legea 554/2004 modificată și actualizată, ca urmare a lipsei de corelare a aplicabilității prevederilor legislației fiscale invocate drept fundamentare a deciziei contestate și corelarea aplicabilității prevederilor legislației fiscale în contextul respectării dreptului intern raportat la cel comunitar.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare preluat și prin **art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în

considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul, pot, să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Această decizie trebuie motivată de către autoritățile fiscale.

- Cu privire la estimare, sunt aplicabile prevederile **art. 67** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale **art. 106** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 67

„Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

[...]

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

„CAPITOLUL IV

Stabilirea bazei de impozitare prin estimare

ART. 106

Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

[...]

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F..”.

• Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, la art. 1-4 prevede:

ART. 1

„(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

ART. 2

„În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) metoda patrimoniului net.

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

- a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;
- b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;
- c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.”.

Din aceste prevederi legale se reține că ori de câte ori organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă, dacă documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete sau nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, organul fiscal poate proceda la estimarea bazei de impozitare.

Estimarea bazei de impozitare trebuie să fie rezonabilă, iar organul fiscal identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Estimarea va fi menționată în actul de impunere.

Referitor la cele menționate de societate în contestația formulată, facem precizarea că nu ne însușim punctul de vedere al societății pentru motivele care urmează.

Astfel, în primul rând organul fiscal nu este obligat să aplice una din metodele de estimare prevăzute de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 la art. 2.

Așa după cum rezultă din prevederile legale invocate, organul fiscal poate alege și aplica una din metodele de estimare prevăzute de lege, dar nu este obligat.

După cum rezultă din prevederile legale invocate, organul fiscal va proceda la estimarea bazei de impozitare alegând o metodă de estimare pe care o consideră cea mai apropiată de situația fiscală a contribuabilului, putând alege și altă metodă decât cele enumerate în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 la art. 2. Însuși ordinul mai sus menționat prevede că pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere o serie elemente, fără a fi limitative.

- În plus, conform prevederilor **art. 6** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare organul fiscal are dreptul de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția întemeiată pe prevederile legale:

ART. 6

„Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii”.

De asemenea, facem și precizarea că în cauză nu sunt aplicabile prevederile Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011, întrucât nu este necesară estimarea bazei de impozitare.

În mod legal organul de inspecție fiscală nu a procedat la estimare și nu a ales o metodă de estimare, întrucât documentele prezentate de societate au fost suficiente pentru a lămurii situația de fapt fiscală a contribuabilului.

În cazul de față, organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 11 din Codul fiscal, neluând în considerare o serie de tranzacții, întrucât din investigațiile efectuate a constatat că din facturile și celelalte documente și informații avute la dispoziție a rezultat că operațiunile reflectate în contabilitate sunt fictive, nu sunt reale și nu au la bază documente justificative, fiind întocmitenumai în scopul de a aduce anumite avantaje fiscale.

Nu se constată exces de putere exercitat de organele de inspecție fiscală, întrucât prin actul de control acestea au motivat în fapt și în drept respingerea la deducere a cheltuielilor și a TVA. Dacă societatea datorează sau nu sumele stabilite în sarcina sa, acest fapt va fi analizat la capătul de cerere cu privire la sumele contestate. În ceea ce privește procedura de

inspecție fiscală, aceasta a fost respectată de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește nulitatea actelor atacate pe motiv că organele de inspecție fiscală nu au aplicat corect legea, fiind necesară aplicarea prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, facem precizarea că susținerea contestatoarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare prevede în mod expres condițiile în care un act administrativ fiscal este nul, iar societatea nu se încadrează în aceste prevederi:

ART. 49

„Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

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

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

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația** formulată cu privire la susținerile societății referitoare la invocarea nulității actelor atacate, constatarea și reținerea gravei încălcări a normelor și principiilor ce fundamentează controlul fiscal, Constatarea și reținerea excesului de putere, constatarea afectării grave a interesului legitim privat, **și urmează să ne pronunțăm cu privire la fondul cauzei.**

ASPECTE DE FOND

1. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei aferent anului 2015, TVA în sumă de S lei aferentă anilor

2015-2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de S lei, calculate pentru perioada 27.07.2015-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. S.2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare calculate pentru perioada 25.02.2016-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .2018, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere .2018 contestată fac obiectul Plângerii penale nr. .2018, înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul X în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

A. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție Fiscală, **cu privire la impozitul pe profit**, în urma verificării efectuate **pentru anul 2015**, a constatat că, conform datelor înscrise în documentele de evidență contabilă puse la dispoziție de persoana impozabilă rezultă că, în luna august 2015 aceasta a realizat venituri mai mari de S euro (S lei conform balanței de verificare la 31.08.2015) fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art. 112⁶ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 11 din Normele de aplicare așa cum au fost aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, contribuabilul datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care limita sau ponderea au fost depășite, respectiv trim. III 2015, luându-se în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal.

Astfel, pentru anul 2015, **societatea declară** venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli totale în sumă de S lei, un profit contabil în sumă de S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, **un profit impozabil în sumă de S lei** (=S profit contabil+S lei cheltuieli nedeductibile) și **un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei x 16%)**.

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că, în perioada verificată **S.C. R** a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de piese de schimb înregistrate direct pe cheltuieli deductibile cont 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb” și cheltuieli cu întreținerea și reparațiile înregistrate în cont 611 „Închirieri auto”, în baza facturilor redactate analitic în anexa nr. 2 și anexa nr. 2.2 la raportul de inspecție fiscală, de la furnizorii:

- S.C. C din sat ...
- S.C. J.. din sat
- S.C. D.. din sat...

firme care întrunesc elementele caracteristice ale unor societăți care încearcă să eludeze legile fiscale în vederea obținerii de venituri prin evitarea declarării și impozitării acestora și pentru care contribuabilul nu poate dovedi că mărfurile au fost achiziționate în realitate de la societățile susmenționate, tranzacțiile fiind fără sursă reconstituibilă, respectiv nu s-a putut face dovada originii și a circuitului legal al bunurilor.

Având în vedere că asupra provenienței bunurilor înregistrate în baza facturilor care au înscris furnizorii susmenționați, există suspiciunea că nu reflectă realitatea, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare considerând cheltuielile înregistrate de societate ca nedeductibile fiscal, dat fiind faptul că au fost înregistrate în baza unor operațiuni fictive, efectuate de un lanț de societăți cu scopul de a se sustrage de plata impozitelor și taxelor către bugetul de stat.

Astfel, în urma inspecției fiscale, față de declarat pentru perioada 01.08.2015 - 31.12.2015 a **rezultat un profit impozabil suplimentar în sumă de S lei**, situație redată în anexa nr. 2 și anexa nr. 2.2 la raportul de inspecție fiscală, care a generat **un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de S lei**. Diferența de profit impozabil stabilită suplimentar în sumă totală de S lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal rezultate urmare constatărilor detaliate mai jos:

Din verificările efectuate asupra evidențelor financiar - contabile și fiscale ale **S.C. R** din perioada menționată, precum și din verificarea declarațiilor informative „394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” (art. 53 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și art. 53 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3806/2013) respectiv, a declarațiilor „300” depuse de contribuabil pentru perioada 01.08.2015-31.12.2015 a rezultat că, acestea nu furnizează date corelate cu privire la starea de fapt fiscală, astfel:

În perioada august 2015 - decembrie 2015, S.C. R a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de piese de schimb în valoare totală de S lei (baza impozabilă) din care:

1) - S lei -în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. C... cu sediul în sat ... reprezentată de Z. având CNP ..., domiciliat în ...în calitate de asociat (95,45%) și administrator.

S.C. C a fost declarată INACTIVĂ începând cu data de 04.04.2016, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată din oficiu potrivit dispozițiilor art. 153, alin. (9), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de inspecția fiscală. Contribuabilul a fost declarat insolubil începând cu data de 24.11.2016 conform dosar nr.

S.C. C are cazier fiscal, fiind verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016 (impozit pe profit și TVA) fiind stabilit un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei care a fost transmis instituțiilor de urmărire penală.

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. C s-a constatat faptul că acesta a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** dar furnizorii S.C. C sunt firme cu un comportament fiscal neadecvat care nu au confirmat livrările către acesta, fiind în cea mai mare parte firme inactive sau cercetate penal pentru fapte de evaziune fiscală.

Pentru a justifica livrările către clienți, S.C. C . a declarat achiziții de bunuri și servicii de la următorii furnizori:

- achiziții neconfirmate de la S.C. A (la luna august 2015) firmă aflată în faliment din data de 25.02.2015 conform sentinței nr. ...;

- achiziții neconfirmate de la S.C. V (la luna decembrie 2015) firmă înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 01.05.2015 și declarată INACTIVĂ din data de 18.11.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- achiziții neconfirmate de la S.C. T (la luna decembrie 2015), firmă înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 01.05.2015, INACTIVĂ din 27.11.2015; în faliment din data de 21.06.2017 conform sentinței nr..

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. C ce au înscris achiziții de piese de schimb s-a constatat faptul că deși au continuitate (perioada august 2015 și octombrie 2015) folosește carnete facturiere diferite (ex. factura nr. .2015; factura nr. 1 .2015; factura nr. .2015) nu au emise note de intrare recepție, fiind înregistrate direct în conturi de cheltuieli dar fără a întocmi bonuri de consum în conformitate cu prevederile anexei nr. 2 din normele specifice de utilizare a documentelor financiar-contabile din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 2634/2015.

Astfel, în contextul inexistenței avizelor de însoțire a mărfii, facturile emise de S.C. C conțin, la rubrica „date privind expediția, numele administratorului – Z și la numărul de înmatriculare al autovehiculului utilizat în transportul bunurilor DAF-uri aparținând S.C. D Cu număr de înmatriculare;

- la facturile cu o valoare mai mare de S lei plățile au fost efectuate parțial prin casă;

- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate

înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice, note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate, document pentru recepția bunurilor aprovizionate, document justificativ pentru încărcare în gestiune și document justificativ de înregistrare în contabilitate și nici bonuri de consum ca document de eliberare din magazine a materialelor, document justificativ de scădere din gestiune; administratorul nu a fost în măsură să pună la dispoziția organelor de control liste de inventar, pentru verificarea existenței faptice a acestor stocuri.

2) S lei - în baza facturilor primite în luna septembrie 2015 de la furnizorul S.C. J din sat ..., reprezentată de E. având CNP ..., domiciliată în ... în calitate de asociat unic și administrator.

S.C. J.. a fost declarată INACTIVĂ începând cu data de 10.05.2016, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată din oficiu potrivit dispozițiilor art. 153, alin. (9), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de inspecția fiscală.

S.C. J are cazier fiscal, fiind verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 01.07.2014-30.09.2016 (impozit pe profit, impozit pe veniturile micro întreprinderilor și TVA) fiind stabilit un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei care a fost transmis instituțiilor de urmărire penală.

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. J . s-a constatat faptul că, acesta a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** dar, furnizorii S.C. J sunt firme cu un comportament fiscal neadecvat care nu au confirmat livrările către acesta, fiind în cea mai mare parte firme inactive sau cercetate penal pentru fapte de evaziune fiscală. Pentru a justifica livrările către clienții S.C. J a declarat achiziții de bunuri și servicii de la următorii furnizori:

- achiziții neconfirmate de la S.C. S (luna septembrie 2015; 29.05.2015 și 30.05.2015) firmă aflată în faliment din data de 08.09.2015 conform sentinței nr. ...;

- achiziții neconfirmate de la S.C. M (la luna septembrie 2015) firmă înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 11.11.2015 și declarată INACTIVĂ din data de 11.11.2015 de inspecția fiscală; contribuabilul are cazier fiscal și ca obiect de activitate - lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale cod CAEN 4120.

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. J ce au înscris achiziții de piese de schimb s-a constatat faptul că, nu au emise note de intrare recepție, dar care nu sunt semnate de primire, fapt pentru care nu face dovada intrării în gestiune.

Astfel, în contextul inexistenței avizelor de însoțire a mărfii, facturile emise de S.C. J conțin, la rubrica „date privind expediția, delegat E și numărul de înmatriculare al mijlocului de transport ..., ... care nu apar în evidențele organelor de Poliție sau doar mențiunea AUTO;

-în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate

înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice, note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate, document pentru recepția bunurilor aprovizionate, justificativ pentru încărcare în gestiune și justificativ de înregistrare în contabilitate și nici bonuri de consum ca document de eliberare din magazie a materialelor, justificativ de scădere din gestiune și de înregistrare în contabilitate;

3) S lei - în luna septembrie 2015 **S.C. R** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .2015 și factura nr. .2015 în valoare totală de S lei (baza impozabilă) de la S.C. D reprezentând închirieri auto, cheltuieli ce au fost înregistrate în cont 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” așa cum rezultă din situațiile anexa nr. 2 și nr. 2.2. S.C. D din com. ..., reprezentată la data efectuării tranzacțiilor de D având CNP ... asociat unic și administrator cu domiciliul în loc.

S.C. DI. a fost înregistrată în scop de TVA până la data de 01.01.2017, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată din oficiu potrivit dispozițiilor art. 153, alin. (9), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind deschisă procedura de insolvență de la data de 27.09.2017 conform deciziei nr.

S.C. D.a fost verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 01.10.2014 -20.12.2017 (impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor și TVA) fiind stabilit un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei care a fost transmis instituțiilor de urmărire penală.

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. D s-a constatat faptul că acesta a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** dar nu a declarat și prin decontul de TVA pentru luna septembrie 2015 livrările de servicii către **S.C. R** și implicit nu a înregistrat în conturi de venituri facturile sus menționate existând suspiciunea că tranzacțiile au fost artificiale și că nu reflectă realitatea, organele de inspecție fiscală procedând la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare respectiv, Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând cheltuielile înregistrate de societate ca nedeductibile fiscal, dat fiind faptul că au fost înregistrate în baza unor operațiuni fictive, efectuate cu scopul de a se sustrage de plata impozitelor și taxelor către bugetul de stat, sumă de care s-a ținut cont la stabilirea bazei impozabile la control, așa cum se prevede la art. 94, alin. (3), lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală face mențiunea că la data efectuării tranzacțiilor administratorul S.C. D dl. D asigură și administrarea **S.C. R** în baza procurii speciale de administrare nr. .2015.

Concluzionând, pentru tranzacțiile desfășurate susmenționate, nu se poate determina realitatea operațiunilor, fapt care generează încadrarea

acestora ca fiind artificiale, iar în urma tranzacțiilor s-a obținut o diminuare a bazei impozabile, în consecință o diminuare a impozitului pe profit.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat, și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CJUE - Cauza 255/02 Halifax & alții).

Constatarea existenței unei practici abuzive presupune ca operațiunile în cauză să urmărească obținerea unui avantaj fiscal în contradicție cu legislația comunitară în materie.

Curtea a statuat că trebuie să rezulte din elemente obiective că operațiunile în cauză au ca scop esențial obținerea unui avantaj fiscal. După ce existența unei practici abuzive a fost constatată operațiunile economice în cauză trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația anterioară derulării tranzacțiilor aferente practicii abuzive.

Prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, pronunțată de Înalta Curte de Justiție în soluționarea unui recurs în interesul legii, s-a reținut că „taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA”.

Investigarea realității și legalității operațiunilor economice consemnate în facturile emise în numele S.C. C, S.C. J și S.C. D se raportează la prevederile art. 2 lit. f) din Legea nr. 241/2005 care definesc operațiunea fictivă ca fiind "disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există".

Având în vedere aspectele expuse anterior, din administrarea mijloacelor de probă prevăzute de art. 55 alin. (2), lit. a) și c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în vigoare, rezultă următoarea situație de fapt:

Prin investigarea fiscală a contribuabililor situați în amonte față de **S.C. R** respectiv a furnizorilor S.C. C S.C. J și S.C. D s-a constatat că persoanele juridice menționate au un comportament fiscal inadecvat, specific firmelor de tip „fantomă”, în sensul că nu justifică achiziții reale necesare unor livrări ulterioare, nu depun declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală (ex. sumele declarate în decontul de TVA față de sumele declarate prin declarația 394).

Luând în considerare aspectele expuse anterior se poate concluziona că furnizorii mai sus menționați formează un grup comun de societăți fără surse reconstituibile de proveniență pentru livrările declarate înregistrând direct sau pe verigi anterioare achizițiile declarate, cu care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale în beneficiul persoanei juridice din aval respectiv **S.C. R**

În subsidiar, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi care dovedesc

implicarea **S.C. R** în derularea unor practici de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calcularea impozitului pe profit). Având în vedere constatările de mai sus, au fost încălcate următoarele prevederi legale: art. 6, alin. (1) și (2) din Legea 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, art 21, alin. (4), lit. f) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 19, alin.(1), 25, alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la TVA

În urma verificării efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, a stabilit în sarcina societății **TVA în sumă de S lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S Lei, astfel:

-1-TVA în sumă de S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere, având următoarea componență:

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. CScu sediul in sat . Constatările cu privire la această sumă sunt cele prezentate cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. J. Constatările cu privire la această sumă sunt cele prezentate cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. A , societate reprezentată de A u având CNP , domiciliat în T.. în calitate de asociat și administrator.

S.C. A. a fost înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 01.10.2016 și a fost declarată INACTIVĂ începând cu data de 17.02.2017, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată din oficiu potrivit dispozițiilor art.153, alin.(9), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, de inspecția fiscală.

Contribuabilul a fost declarat insolvabil începând cu data de 14.06.2016 conform dosar nr.....

S.C. A are cazier fiscal, fiind verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 01.10.2011 - 02.02.2015 (impozit pe profit și TVA) fiind stabilit un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei care a fost transmis instituțiilor de urmărire penală.

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. A s-a constatat faptul că acesta nu a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** (luna iunie 2015) și implicit nu a declarat prin deconturile de TVA, taxa colectată, furnizorii S.C. A fiind firme cu un comportament fiscal neadecvat care nu au confirmat livrările către aceasta, fiind în cea mai mare parte firme inactive sau cercetate penal pentru fapte de evaziune fiscală.

Pentru a justifica livrările către clienți, S.C. a declarat achiziții de bunuri și servicii de la următorii furnizori:

- achiziții neconfirmate de la S.C. A (la luna iunie 2015) firmă aflată în faliment din data de 25.02.2015 conform sentinței nr. ...;

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. ce au înscrise achiziții de piese de schimb s-a constatat faptul că nu au întocmit note de intrare recepție.

Astfel, în contextul inexistenței avizelor de însoțire a mărfii, facturile emise de S.C. conțin, la rubrica „date privind expediția”, numele delegat- L și ca mijloc de transport-auto, fără numărul de înmatriculare al autovehiculului care ar fi fost utilizat la transportul bunurilor;

- plățile au fost efectuate parțial prin casă;

- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice și nici note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate.

Organul de inspecție fiscală face mențiunea că pe facturile emise are înscris la nr. aviz însoțire marfă – AE.

- achizițiile au fost înregistrate direct pe cheltuieli deductibile în cont 6024 “Cheltuieli cu piese de schimb, fără a emite bonuri de consum.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. C reprezentată de U având CNP , domiciliat în com. , în calitate de asociat și administrator.

S.C. C a fost înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 26.04.2016, a fost declarată INACTIVA începând cu data de 04.04.2018, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată din oficiu potrivit dispozițiilor art. 153, alin. (9), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, de inspecția fiscală.

Contribuabilul a fost declarat insolubil începând cu data de 28.09.2017 conform dosar nr. .

S.C. C nu are cazier fiscal dar a fost verificată din punct de vedere fiscal (impozit pe dividende și TVA) fiind stabilit un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei care a fost transmis instituțiilor de urmărire penală.

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. C s-a constatat faptul că, acesta nu a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** și implicit nici TVA colectată aferentă. Analizând factura înregistrată în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. C (factura .2015) ce are înscris achiziții de piese de schimb - anvelope 6 buc, cutie de viteza MAN și reductor s-a constatat faptul că nu are emisă nota de intrare recepție.

Astfel, în contextul inexistenței avizului de însoțire a mărfii (deși pe factură are înscris la nr. aviz însoțire marfă - AE), factura emisă de S.C. C . conține, la rubrica „date privind expediția, ca și la S.C. A la nume delegat – L

și la mijloc de transport - auto fără a completa și numărul de înmatriculare al autovehiculului care ar fi fost utilizat în transportul bunurilor;

- nu au fost efectuate plăți la data înregistrării facturii;

- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate înregistrări complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice și nici note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate;

- piesele de schimb ce ar fi fost achiziționate au fost înregistrate direct pe conturi de cheltuieli respectiv cont 6024 "Cheltuieli cu piese de schimb", dar fără a prezenta documente justificative (bon de consum, etc) care să susțină acest fapt.

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. T din sat reprezentată de S având CNP , domiciliat în T , în calitate de asociat și administrator până la data de 27.02.2017 dată la care societatea a intrat în faliment în baza Sentinței nr....

Persoana impozabilă a fost înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 01.09.2017.

S.C. T a fost verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 01.04.2014 -26.05.2016 (impozit pe profit și TVA).

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. T s-a constatat faptul că acesta a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** dar furnizorii S.C. T sunt: L , O , S, M. nefiind justificată proveniența bunurilor livrate.

S.C. R a înregistrat achiziții de la S.C. T în luna iulie 2016 în sumă de S lei, TVA deductibilă aferentă S lei în baza unui număr de 7(șapte) facturi înregistrate de la nr. la nr. .

Din analiza declarației 394 depusă de S.C. T pentru aceeași perioadă - luna iulie 2017 s-a constatat că acesta a înscris la pag. 6, pct.2 - Plaje facturi - facturi emise - factura nr. .

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. T . ce au înscrise achiziții de piese de schimb (pinion C/V), plasă lanț) înregistrate în cont 3024 - Piese de schimb s-a constatat faptul că deși au continuitate perioadele în care au fost înregistrate achizițiile (martie 2016, mai 2016, iunie 2016, iulie 2016) folosește carnetele facturieri diferite (ex. .2016; .2016; .2016), facturile au fost emise cu o valoare până la S lei și au fost achitate prin casă; au fost emise note de intrare recepție dar care nu au fost semnate la întocmit/recepționat. Astfel, în contextul inexistenței avizelor de însoțire a mărfii, facturile emise de S.C. T conțin, la rubrica „date privind expediția”, numele administratorului împuternicit – D și numărul de înmatriculare al autovehiculului utilizat în transportul bunurilor auto aparținând S.C. D .- cu nr. de înmatriculare ...;

- plățile au fost efectuate prin casă fiind emise cu o valoare de până la S lei;

- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice și nici note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate;

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. NS din sat S reprezentată de CS având CNP , domiciliat în în calitate de asociat unic și administrator.

S.C. N a fost înregistrată ca plătitor de TVA până la data de și a fost declată INACTIVA începând cu data de , anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată de antifrauda fiscală.

Contribuabilul a fost declarat insolubil începând cu data de 28.04.2017 conform dosar nr. .

S.C. N nu are cazier fiscal dar a fost verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 18.12.2013-31.12.2016 (impozit pe profit și TVA) fiind stabilit un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de S lei care a fost transmis instituțiilor de urmărire penală.

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. N s-a constatat faptul că acesta a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** dar furnizorii S.C. N sunt firme cu un comportament fiscal neadecvat care nu au confirmat livrările către acesta, fiind în cea mai mare parte firme inactive sau cercetate penal pentru fapte de evaziune fiscală. Pentru a justifica livrările către clienți S.C. N a declarat achiziții de bunuri și servicii de la următorii furnizori:

- achiziții neconfirmate de la S.C. B societate ce nu a fost niciodată înregistrată ca plătitor de TVA și inactivă din data de 20.04.2017 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- achiziții neconfirmate de la S.C. V firmă declarată INACTIVA de la data de 10.11.2017 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. N ce au înscris achiziții de mărfuri și piese de schimb s-a constatat faptul că în cea mai mare parte facturile au fost emise cu o valoare de până la S lei și au fost achitate prin casă (anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală) au fost emise note de intrare recepție dar care nu au semnătura de primire în gestiune.

Astfel, în contextul inexistenței avizelor de însoțire a mărfii, facturile emise de S.C. C conțin la rubrica „date privind expediția” numele administratorului -C fără alte date de identificare și numărul de înmatriculare al autovehiculului ce ar fi fost utilizat în transportul bunurilor DAF-uri aparținând S.C. D

- plățile au fost efectuate parțial prin casă;

- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv

contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice și nici note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate;

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei (luna septembrie 2017) în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. H. din mun. P

S.C. H a fost declarată INACTIVA începând cu data de 07.03.2018.

Contribuabilul a fost declarat insolubil cu bunuri începând cu data de 13.04.2018 conform dosar nr. .

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. H s-a constatat faptul că acesta a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** dar furnizorii S.C. H sunt firme cu un comportament fiscal neadecvat care nu au confirmat livrările către acesta, fiind în cea mai mare parte firme inactive sau cercetate penal pentru fapte de evaziune fiscală. Pentru a justifica livrările către clienți S.C. H a declarat achiziții de bunuri și servicii de la următorii furnizori:

- achiziții neconfirmate de la S.C. D , cod fiscal ce aparține S.C. H ;
- achiziții neconfirmate de la S.C. S , cod fiscal ce aparține P.F.A. M

care nu a fost niciodată înregistrată ca plătitor de TVA.

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. H ce au înscris achiziții de piese de schimb înregistrate direct pe cheltuieli în cont 6024 "Cheltuieli cu piesele de schimb" s-a constatat faptul că nu au fost emise note de intrare recepție.

- plățile au fost efectuate parțial prin casă;
- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R**

pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu au fost identificate înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice și nici note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate;

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, calculată la o valoare impozabilă de S lei (luna noiembrie 2017) în baza facturilor primite de la furnizorul S.C. L

Din investigațiile efectuate cu privire la furnizorul scriptic S.C. L s-a constatat faptul că acesta nu a declarat prin declarațiile 394 livrările către **S.C. R** și nici nu a declarat prin deconturile de TVA, TVA colectată.

Așa cum rezultă din situația anexă nr. 2 la raportul de inspecție fiscală, **S.C. R** a înregistrat achiziții de la S.C. L în luna noiembrie 2017, un nr.de 13 facturi numerotate de la nr. la nr. .

Din verificarea Declarației informative 394 depusă pentru aceeași perioadă de S.C. L la pag. 5 - Plaja facturi are înscris facturi emise de la nr. la nr. total diferit față de facturile înregistrate de **S.C. R**

Analizând facturile înregistrate în evidențele contabile ale **S.C. R** emise în numele furnizorului scriptic S.C. L ce au înscris achiziții de piese de schimb înregistrate direct pe cheltuieli în cont 6024 "Cheltuieli cu piesele de schimb" s-a constatat faptul că nu au fost emise note de intrare recepție.

- plățile au fost efectuate parțial prin casă;
- în evidența financiar-contabilă și fiscală a contribuabilului **S.C. R** pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nu au fost identificate înscrisuri complementare operațiunilor economice efectuate, respectiv contracte sau comenzi, utilizate în mod curent în relațiile economice, note de recepție și constatare de diferențe cu rolul de a confirma realitatea operațiunilor efectuate și nici bonuri de consum pentru justificarea cheltuielilor.

Având în vedere că asupra provenienței facturilor înregistrate de la S.C. A S.C. C S.C. C S.C. J S.C. T S.C. N S.C. H și S.C. L , există suspiciunea ca astfel de înscrisuri să nu reflecte realitatea, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând TVA deductibilă aferentă ca nedeductibilă fiscal dat fiind faptul că au fost înregistrate în baza unor operațiuni fictive, efectuate de un lanț infracțional de societăți cu scopul de a se sustrage de plata impozitelor și taxelor către bugetul de stat și pentru care contribuabilii sus menționați nu pot dovedi că piesele de schimb auto/mărfurile au fost achiziționate în realitate de la societățile susmenționate, tranzacțiile fiind fără sursă reconstituibilă, respectiv nu s-a putut face dovada originii și a circuitului legal al bunurilor.

Luând în considerare aspectele expuse anterior organele de inspecție fiscală consideră că furnizorii sus menționați au fost interpuși în mod artificial în circuitul comercial, care funcționează doar ca emitenți de documente justificative, respectiv facturi generatoare de TVA deductibilă, formând un grup de contribuabili care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale în beneficiul persoanei juridice din aval respectiv **S.C. R**

Organele de inspecție fiscală fac și precizarea că pentru perioada 2013 - 2017, **S.C. R** a prezentat inventarierea generală a tuturor elementelor de activ și de pasiv efectuată potrivit prevederilor art.7, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. R înregistra la 31.12.2017, sold scriptic la cont 3024 „Piese de schimb”, în sumă de S lei și sold scriptic la cont 371 „Mărfuri”, în sumă de S lei, respectiv un total la cele două conturi în sumă de S lei.

Contribuabilul a prezentat la inspecția fiscală o listă de inventar cuprinzând stocul factual cumulat la conturile 3024 și 371, în sumă de S lei, respectiv o diferență în minus față de soldul înscris în bilanța de verificare la 31.12.2017 în sumă de S lei.

Rezultatele inventarierii au fost valorificate.

DI. DS, împuternicitul **S.C. R** Sa declarat că diferența în minus în sumă de S lei, constatată în urma inventarierii sunt piese de schimb utilizate la mijloacele de transport pentru care nu s-au întocmit bonuri de consum și nu au fost înregistrate pe conturi de cheltuieli pentru că societatea ar fi înregistrat pierdere.

Motivațiile dl. D , nu au fost însușite de organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 6, alin. (1) și (2) din Legea contabilității 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

-2-TVA în sumă de lei – reprezentând TVA respinsă la deducere aferenta achizițiilor efectuate în luna februarie 2016 de la S.C. D în baza: facturii nr. .2016 - autotractor DAF; facturii nr. .2016 - autotractor MAN TGA/2005 și remorca KRONG/2003; facturii nr. 2210/08.02.2016 - autotractor MAN TGA/2005 și remorca KRONG/2003 dar care deși au fost înregistrate în cont 2133 “Mijloace de transport”, nu au fost înmatriculate pe numele **S.C. R** nu au fost radiate din evidența organelor de Poliție, acestea figurând în continuare ca fiind înscrise pe S.C. D

Față de această situație **S.C. R** nu a putut face dovada intrării în patrimoniu a mijloacelor de transport achiziționate fiind încălcate prevederile art. 281, alin. (6) și art. 282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

-3-TVA în sumă de S lei – reprezentând TVA respinsă la deducere, având următoarea componență:

- **TVA în sumă de S lei**-reprezentând TVA respinsă la deducere, aferentă facturii nr. .2015 în valoare de S lei și facturii nr. S.2015 în valoare de S lei, reprezentând contravaloare închiriere auto;

- **TVA în sumă de S lei** – reprezentând TVA respinsă la deducere aferentă facturii nr. S.2015 în valoare de S lei reprezentând achiziții piese auto.

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat faptul că furnizorul S.C. D a fost verificată din punct de vedere fiscal pentru perioada 10.10.2014 - 30.09.2017 de organele de control din cadrul AJFP X-Activitatea de inspecție Fiscală, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. .2017, urmare verificării fiind emisă decizia de impunere nr. .2017.

Conform situației anexă nr. 1 la raportul de inspecție fiscală sus menționat ce cuprinde Situația privind facturile utilizate în perioada 01.04.2011 - 11.05.2016, S.C. D a utilizat facturile de la nr. la nr. care cuprind și facturile emise către **S.C. R** (factura nr. .2015, nr. .2015 și nr. .2015) dar nu a declarat TVA colectată aferentă prin decontul de TVA fapt ce rezultă și din situația anexă nr. 1 - Situație privind TVA în perioada 01.10.2014-31.12.2016 unde, la luna septembrie 2015 TVA colectat din evidența fiscală și TVA colectată la control este 0 lei.

S.C. D a declarat prin declarația informativă 394 pentru luna septembrie 2015 livrările către **S.C. R** dar nu a declarat și în decontul de TVA pentru aceeași perioadă TVA colectată aferentă existând suspiciunea că înscrisurile nu reflectă realitatea, procedându-se la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând TVA deductibilă aferentă ca nedeductibilă fiscal, dat fiind faptul că au fost înregistrate în baza unor operațiuni fictive, efectuate cu scopul de a se sustrage de plata impozitelor și taxelor către bugetul de stat.

Luând în considerare aspectele expuse anterior organele de inspecție fiscală consideră că S.C. D a fost interpusă în mod artificial doar ca

emitent de documente justificative, respectiv facturi generatoare de TVA deductibilă, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale în beneficiul persoanei juridice din aval respectiv **S.C. R**

B. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X

Cu privire la dobânzi și penalități de întârziere

Pentru neachitarea la scadență a **impozitului pe profit în sumă de X lei** s-au calculat pentru perioada 26.10.2015-30.06.2018 **dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei**, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X.

Pentru neachitarea la scadență a TVA în **sumă de S lei** s-au calculat pentru perioada 27.07.2015-30.06.2018 **dobânzi în sumă de S lei (petenta contestă dobânzi în sumă de S lei) și penalități de întârziere în sumă de S lei (petenta contestă penalități în sumă de S lei)**, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X.

Cu privire la penalități de nedeclarare

Pentru nedeclararea sau declararea incorectă a TVA în sumă de X lei s-au calculat **penalități de nedeclarare în sumă de S lei** pentru perioada 25.02.2016-30.06.2018, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Plângerea penală nr. .2018, în care se regăsesc constatările din raportul de inspecție fiscală, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

• **art. 277 alin. (1) lit. a) și lit. b)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(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 înrăurire 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.”

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

Totodată, poate suspenda soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. Raportul de inspecție fiscală nr. .2018, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .2018 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor s-a constatat că societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii de la o serie de societăți cu comportament fiscal inadecvat, pentru care nu a putut face dovada că sunt operațiuni reale și efectuate în scopul realizării de venituri sau în scopul unor operațiuni taxabile, astfel încât echipa de inspecție fiscală a tratat aceste sume ca nedeductibile fiscale.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că există suspiciunea că astfel de înregistrări nu reflecte realitatea, astfel că au procedat la reîncadrarea operațiunilor în conformitate cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, considerând cheltuielile și TVA aferentă ca nedeductibile fiscale dat fiind faptul că au fost înregistrate în baza unor operațiuni fictive, efectuate de un lanț infracțional de societăți cu scopul de a se sustrage de plata impozitelor și taxelor către bugetul de stat și pentru care contribuabilii sus menționați nu pot dovedi că piesele de schimb auto/mărfurile au fost achiziționate în realitate de la societățile susmenționate, tranzacțiile fiind fără sursă reconstituibilă, respectiv nu s-a putut face dovada originii și a circuitului legal al bunurilor.

Luând în considerare aspectele expuse anterior organele de inspecție fiscală consideră că furnizorii sus menționați au fost interpuși în mod artificial în circuitul comercial, care funcționează doar ca emitenți de documente justificative, respectiv facturi generatoare de TVA deductibilă, formând un grup de contribuabili care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale în beneficiul persoanei juridice din aval respectiv **S.C. R**

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Plângerea penală nr. .2018, în care se regăsesc constatările din raportul de inspecție fiscală, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin sesizarea penală menționată mai sus, organele de inspecție fiscală afirmă că:

„Concluzionând, pentru tranzacțiile susmenționate, desfășurate, nu se poate determina realitatea operațiunilor, fapt care generează încadrarea acestora ca fiind artificiale, iar în urma tranzacțiilor s-a obținut o diminuare a bazei impozabile, în consecință o diminuare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată de plată.”

De asemenea, prin procesul verbal care a stat la baza plângerii penale, organul fiscal precizează:

„Întrucât constatările din prezentul act de control ar putea întrucni elementele constitutive ale unor infracțiuni încadrabile în prevederile art. 9, alin. (1) lit. c), din Legea 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia, „Evidențierea, în actele contabile sau alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive”, s-a întocmit prezentul proces verbal în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatări care vor sta la baza stabilirii de către organele de urmărire penală, a existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legislația în vigoare”.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile declarate se ridică problema realității acestora și a înregistrării unor cheltuieli pe baza unor documente incerte sub aspectul identității furnizorului, cu consecința diminuării bazelor de impunere privind impozitul pe profit și TVA.**

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conște, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”,* astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. .. din 28 ianuarie 2013, pronunțată în

recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Prin Decizia nr. 401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”.*

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul X Plângerea penală nr. nr. .2018, în care se regăsesc constatările din raportul de inspecție fiscală, în vederea analizării existenței sau inexistenței infracțiunii prevăzute la art. 9, alin. (1), lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”*

Totodată, instanța apreciază că *“tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate*

dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”

În aceeași ordine de idei, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că: *“în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.*

Astfel, în pct. 62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”

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

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând următoarele: *„atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.*

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

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

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul

Soluționare Contestații 1, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile **art. 277 alin. (3)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea cauzei penale, în conformitate cu prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și ținând cont de faptul că pentru debitele care fac obiectul sesizării penale nu se pot defalca accesoriile aferente din totalul accesoriilor calculate, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei aferent anului 2015, TVA în sumă de S lei aferentă anilor 2015-2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de S lei, calculate pentru perioada 27.07.2015-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare calculate pentru perioada 25.02.2016-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X.**

Procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din actul normativ mai sus citat.

2. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, precum și referitor la suma de 338 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, calculate pentru perioada 25.07.2013-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X –

Serviciul Fiscal Orășenesc X, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, calculate pentru perioada 25.04.2017-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând diminuare pierdere fiscală pentru anul 2017, stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală și organele fiscale au stabilit această sumă în sarcina petentei, în condițiile în care contestația nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

A. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală

Cu privire la diminuarea pierderii fiscale

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție fiscală, **pentru perioada 01.01.2017-31.01.2017**, a constatat că societatea a declarat venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli totale în sumă de S lei, o **pierdere contabilă și fiscală de recuperat în sumă de (-)S lei** (=S lei venituri-S lei cheltuieli).

În urma verificărilor efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar **cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei** întrucât prin declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2017 luna ianuarie petenta nu a înscris la rândul 39 pierderea de recuperat din anii precedenți, fapt pentru care nu a fost luată în considerare la calculul profitului/pierderii rezultate la controlul fiscal.

În consecință, pentru anul 2017 s-a stabilit în sarcina societății prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, o **diminuare a pierderii fiscale cu suma de S lei**.

Cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderii

În perioada 01.02.2013-30.06.2015 și 01.01.2017-31.03.2018 S.C. R a fost contribuabil plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

În perioada susmenționată societatea a declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferentă unei baze de impunere în sumă de S lei (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală).

Agentul economic a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile în sumă totală de S lei, iar prin aplicarea potrivit art. 112⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările

ulterioare și art. 51, alin. (1), lit. a) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a cotei de 3%, respectiv 1%, asupra bazei impozabile menționată anterior calculată conform art. 112⁷ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a rezultat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, mai mult cu S lei.

În concluzie, la inspecția fiscală s-a stabilit **un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în sumă de S lei, aferent unei baze impozabile suplimentare în sumă de S lei**, impozit calculat conform prevederilor legale susmenționate și stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală.

Cu privire la TVA

În urma verificării efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, a stabilit în sarcina societății **TVA în sumă de S lei**, astfel:

-TVA în sumă de S lei-reprezentând diferență de TVA stabilită suplimentar între TVA colectată înregistrată de societate (S lei) și TVA colectată declarată de societate (S lei);

-TVA în sumă de S lei - diferență de TVA stabilită suplimentar între TVA deductibilă înregistrată de societate (S lei) și TVA deductibilă declarată de societate (S lei).

B. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X

Cu privire la dobânzi și penalități de întârziere

Pentru neachitarea la scadență a **impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei** s-au calculat pentru perioada 25.07.2013-30.06.2018 **dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei**, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X

Cu privire la penalități de nedeclarare

Pentru nedeclararea sau declararea incorectă a **impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei** s-au calculat **penalități de nedeclarare în sumă de S lei** pentru perioada 25.04.2017-30.06.2018, sume stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X

Petenta contestă sumele stabilite suplimentar, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 269

„Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

- **Art. 276** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 276

„Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

- **Pct. 11.1.** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au stabilit suplimentar impozit pe veniturile microîntreprinderii, TVA și o diminuare a pierderii fiscale ca urmare a constatării existenței unor diferențe între sumele existente în evidența contabilă și cele declarate.

Petenta contestă sumele stabilite suplimentar în sarcina sa, dar nu aduce dovezi și argumente clare, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu datorează sumele contestate și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, precum și referitor la suma de S lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, calculate pentru perioada 25.07.2013-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X precum și referitor la suma de X lei, reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, calculate pentru perioada 25.04.2017-30.06.2018, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X precum și referitor la suma de S lei, reprezentând diminuare pierdere fiscală pentru anul 2017, stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018.**

3. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X.2018 precum și referitor la suma de S lei, reprezentând diminuare pierdere fiscală pentru anul 2016, stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile și TVA aferente achiziției de bunuri aferente unor facturi emise pe numele altor contribuabili decât petenta.

A. Cu privire la actele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală

În fapt, cu privire la impozitul pe profit, pentru anul 2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a constatat că **societatea declară** venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli totale în sumă de S lei, o pierdere contabilă în sumă de (-)S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, **o pierdere fiscală de recuperat în sumă de (-)S lei.**

În urma verificării efectuate, organul de control fiscal a stabilit **cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de S lei** ce reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente de achiziție - facturi emise pentru S.C. D de la furnizorii S.C. D&C (factura .2016 - S lei baza impozabilă); F S.R.L. (factura .2016 – S lei baza impozabilă); S.C. A (factura .2016-Slei, factura .2016-Slei baza impozabilă; factura 2016-S lei baza impozabilă și factura .2016-S lei baza impozabilă) fiind încălcate prevederile art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de această situație organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite a considera aplicabile și prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborate cu art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală republicată.

În urma stabilirii suplimentare a bazei în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a diminuat **pierderea fiscală de recuperat în sumă de (-) S lei declarată de societate, cu suma de S lei** stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală.

De asemenea, cu privire la TVA, în urma inspecției fiscale efectuate, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală a stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, **TVA în sumă de S lei,** reprezentând TVA respinsă la deducere urmare a înregistrării unor documente - facturi ce nu aparțin societății.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că facturile au fost emise pentru S.C. D (factura .2016 emisă de F cu o valoare TVA în sumă de S lei; factura .2016 valoare TVA de S lei, factura .2016 cu o valoare TVA de S lei, factura .2016 cu o valoare TVA de S lei și factura 2016 cu o valoare TVA de S lei emise de S.C. A .) fiind încălcate prevederile art. 299, alin. 1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct. 69, alin. (1) și alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015.

Fata de această situație s-a procedat cu ocazia inspecției fiscale la reîncadrarea tranzacției în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- și ale pct. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

„SECȚIUNEA 1

Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților

4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Din aceste prevederi legale se reține că, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

O tranzacție fără scop economic este orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

- În ceea ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor, pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile **art. 19, art. 25** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

ART. 19

„Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

[...]

(7) În scopul determinării rezultatului fiscal, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile înregistrate într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, în același an fiscal, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 25”.

ART. 25

„Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

[...]”.

• Referitor la aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, în Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **pct. 5**, se precizează că:

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor”.

• Totodată sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 6

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil doar cheltuielile care sunt deductibile.

Prevederile legale invocate susțin și faptul că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, o operațiune economico-financiară care a fost efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care va sta la baza înregistrărilor în contabilitate și va dobândi calitatea de document justificativ.

Prin urmare, nu orice cheltuieli sunt admise la deducere, ci numai acelea care sunt reale, efectuate și care au la bază un document justificativ.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol preluat de art. 21 din Legea nr. 227/2015 privind Noul Cod fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit **în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”**.

• Pentru anul 2016 sunt aplicabile și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, unde la **pct. 53** se precizează:

„53. – [...] (2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”.

Conform principiului independenței exercițiului invocat anterior, trebuie să se evidențieze toate veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, dar numai dacă există documente justificative de înregistrare în contabilitate, respectiv avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări, etc..

Coroborând toate prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, se reține că nu orice cheltuielă se poate evidenția în contabilitate și are drept de deducere, ci numai acele cheltuieli care sunt

realizate efectiv, sunt reale, sunt necesare obiectului de activitate la firmei, iar contribuabilul face dovada cu documente justificative că le-a realizat.

• Din punctul de vedere al TVA, pentru anul 2016, sunt aplicabile prevederile **art. 297, art. 299, art. 319** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 67 și pct. 69** din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 297

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

ART. 299

„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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

[...]”.

ART. 319

„Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

[...]

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

[...]”.

„CAPITOLUL X

Regimul deducerilor

SECȚIUNEA 1

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH”.

SECȚIUNEA a 3-a

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.

De asemenea, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol preluat prin art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Noul Cod Fiscal, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind

recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...].”

Conform acestor prevederi legale, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, doar cu condiția ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus cheltuieli și TVA aferente unor facturi emise pe numele altui beneficiar și nu pe numele său.

Așa după cum rezultă din prevederile legale invocate, un contribuabil poate deduce TVA și cheltuieli dacă deține documente care îndeplinesc calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate și dacă fac dovada că bunurile achiziționate sunt destinate interesului firmei.

Or, în cazul de față, petenta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor și a TVA, întrucât nu deține documente justificative, facturile sunt emise pe numele altor beneficiari, deci sunt documente justificative pentru acei beneficiari.

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA**, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018 **precum și referitor la suma de S lei, reprezentând diminuare pierdere fiscală pentru anul 2016**, stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018.

4. Referitor la suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente TVA și penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la această sumă, în condițiile în care suma în cauză nu a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018.

În fapt, pentru nedeclararea sau declararea incorectă a TVA în sumă de S lei s-au calculat **penalități de nedeclarare în sumă de S lei** pentru perioada 25.02.2016-30.06.2018.

Societatea contestă penalități de nedeclarare în sumă de S lei, **mai mult cu S lei decât suma stabilită prin** Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018.

De asemenea, pentru nedeclararea sau declararea incorectă a **impozitului pe veniturile microîntreprinderii** în sumă de S lei s-au calculat **penalități de nedeclarare în sumă de S lei** pentru perioada 25.04.2017-30.06.2018.

Societatea contestă penalități de nedeclarare în sumă de S lei, **mai mult cu S lei decât suma stabilită prin** Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018.

Prin urmare, suma de S lei (S lei + S lei) nu a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. S.2018.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

• **Art. 268 și art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

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

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

[...]b) obiectul 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.[...]”.

Din prevederile legale menționate rezultă că are dreptul la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

De asemenea, o contestație trebuie să cuprindă o serie de elemente printre care și obiectul acesteia, care constituie sumele înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, și nicidecum alte sume.

- **Alin. (1) al art. 280 "Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale"** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

„Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează 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;[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că, în situația în care sumele contestate nu sunt stabilite prin actul administrativ fiscal atacat, contestația se respinge ca fiind fără obiect.

Din documentele existente la dosar se reține că, pentru nedeclararea sau declararea incorectă a TVA în sumă de S lei s-au calculat **penalități de nedeclarare în sumă de S lei** pentru perioada 25.02.2016-30.06.2018.

Societatea contestă penalități de nedeclarare în sumă de S lei, **mai mult cu S lei decât suma stabilită prin** Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018.

De asemenea, pentru nedeclararea sau declararea incorectă a impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei s-au calculat **penalități de nedeclarare în sumă de S lei** pentru perioada 25.04.2017-30.06.2018.

Societatea contestă penalități de nedeclarare în sumă de S lei, **mai mult cu S lei decât suma stabilită prin** Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. S.2018.

Prin urmare, suma de S lei (S lei +S lei) nu a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018.

Având în vedere prevederile legale citate și întrucât petenta nu face dovada că a fost lezată în drepturile sale și că suma contestată a fost stabilită prin decizia de impunere atacată, **urmează a se respinge ca fiind fără obiect contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente TVA și penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii.**

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la Decizia de impunere nr. .2018, se constată că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile

pct. 6. „Dispoziții finale” din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" și privește termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care este stabilită, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.

Astfel, se reține că Anexa la Decizia de impunere nr. .2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul de stat și contribuabil, *motiv pentru care nu este susceptibilă de a fi pusă în executare și pe cale de consecință, de a fi contestată.*

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. R cu privire la suma totală de S lei, astfel:

- **suma de S lei - reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei aferent anului 2015, TVA în sumă de S lei aferentă anilor 2015-2016,** stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018;
- **suma de S lei - reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente impozitului pe profit, dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente TVA,** stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X;
- **suma de S lei - reprezentând penalități de nedeclarare aferente TVA,** stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Serviciul Fiscal Orășenesc X.

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. R cu privire la suma totală de S lei, astfel:

- **suma de S lei - reprezentând TVA în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018;**
- **suma de S lei - reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X**
- **suma de S lei - reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Fiscal Orășenesc X**
- **suma de S lei - reprezentând diminuare pierdere fiscală pentru anul 2017, stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018.**

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. R , cu privire la suma totală de S lei, astfel:

- **suma de S lei - reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 2018;**
- **suma de S lei - reprezentând diminuare pierdere fiscală pentru anul 2016, stabilită suplimentar prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2018.**

4. Respingerea ca fără obiect a contestației formulate de S.C. R cu privire la suma totală de S lei, reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente TVA și penalități de nedeclarare în sumă de S

lei aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, stabilită suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .2018, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Serviciul Fiscal Orășenesc X