

DECIZIE nr. 2504/28.03.2019

privind solutionarea contestației formulată de societatea X SRL - în faliment, înregistrată inițial la DGRFP Timișoara sub nr. ... /09.04.2015 și reînregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /15.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sesizată fiind de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. ... /12.03.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... /15.03.2018, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL - în faliment
CUI: ... ,
cu sediul în ... , str. ... , ... , jud. Hunedoara

înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. ... /27.03.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... /09.04.2015, a procedat la analizarea dosarului contestației, constatând următoarele:

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../03.03.2015.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei;
- dobânzi/Majorări de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei;
- dobânzi/Majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Decizia nr. ... /... /23.04.2015 pentru capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Cu adresa nr. ... /12.03.2018 Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, a transmis DGRFP Timișoara dosarul contestației în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației conform art. art. 214 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în considerarea Ordonanței procurorului din 29.06.2017 dată în dosarul nr. ... /P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, având în vedere adresa Serviciului Juridic din cadrul AJFP Hunedoara nr. HDG_REG ... /27.02.2018, înregistrată la Inspekția Fiscală sub nr. HDG_AIF ... /01.03.2018, în care s-au precizat următoarele:

Împotriva Ordonanței procurorului din 29.06.2017 a formulat plângere Statul Român prin ANAF reprezentat de DGRFP Timișoara prin AJFP Hunedoara, Prim Procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara prin Ordonanța nr. ... /II/2/2017 dispunând respingerea acestei plângeri.

Împotriva celor două ordonanțe s-a formulat plângere care a fost respinsă de Tribunalul Hunedoara prin Încheierea nr. ... /2017 pronunțată în dosarul nr. ... /97/2017, motiv pentru care soluția de clasare a cauzei privind pe numitul F a rămas *definitivă*, în temeiul art. 341 alin. (8) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală.

Prin Ordonanța procurorului din 29.06.2017 dată în dosarul nr. ... /P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus:

„1. În temeiul art. 16 al. 1 lit. c C.p.p., clasarea cauzei privind pe suspectul:

F (...) cercetat pentru comiterea infracțiunii de:

- refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale în scopul împiedicării verificărilor financiare prev. de art. 4 din Legea nr. 241/2005.

2. În temeiul art. 16 al. 1 lit. b C.p.p., clasarea cauzei față de suspectul:

F , pentru comiterea infracțiunilor de:

- stabilirea cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat prev. de art. 8 din Legea nr. 241/2005

- evidențierea în actele contabile a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale sau a altor operațiuni fictive prev. de art. 9 al. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005”.

În considerarea art. 214 alin. 3 din Vechiul Cod de procedură fiscală, Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a transmis dosarul contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr. HDG_AIF ... /12.03.2018,

înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DEC ... /15.03.2018, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației.

Având în vedere că prin Decizia nr. ... /... /23.04.2015 privind soluționarea contestației, DGRFP Timișoara a declinat competența de soluționare soluționare a contestației în favoarea AJFP Hunedoara pentru capetele de cerere privind: Procesul verbal nr. /02.03.2015 și Procesul verbal nr. /03.03.2015 emise de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, prin prezenta DGRFP Timișoara va analiza capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

Referitor la obiectul contestației și suma contestată, se rețin următoarele:

Prin contestația înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. ... /27.03.2015, petenta a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, solicitând anularea acesteia în întregime, suma totală contestată fiind ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei;
- dobânzi/Majorări de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei;
- dobânzi/Majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei.

Ulterior emiterii de către DGRFP Timișoara a Deciziei nr. ... /... /23.04.2015 prin care s-a suspendat soluționarea contestației în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicată, petenta a făcut obiectul unei noi inspecții fiscale derulate urmare Deciziei de verificare nr. /23.09.2016 cu consecința emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD /29.11.2016 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /29.11.2016, organele de inspecție fiscală stabilind:

- reducerea pierderii fiscale pentru anul 2013 cu suma de lei;
- impozit profit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013: - (**minus**) ... lei;
- TVA pentru perioada 01.01.2011 - 30.06.2014: - (**minus**) ... lei.

Constatățile înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /29.11.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD /29.11.2016 sunt întemeiate pe următoarele:

Ca urmare a acțiunii de verificare efectuate în baza Deciziei de verificare nr. FHD /23.09.2016, dispusă de AJFP Hunedoara datorită

faptului că prin Adresa nr..... /14.09.2016 transmisă de IPJ Hunedoara - Biroul de Investigare a Criminalitatii Economice a pus la dispoziție organelor de inspecție fiscală documentele financiar-contabile ale petentei – documente care la data efectuării inspecției fiscale inițiale nu au fost prezentate de către contribuabil în vederea clarificării stării de fapt fiscale – organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la Societatea C SRL Alba Iulia, au fost în fapt achiziții de la SC C 2000SRL, **astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial în sarcina societății verificate nu se confirmă.**

De asemenea, ca urmare a acțiunii de reverificare, organele de inspecție fiscală au constatat o lipsă în gestiune, la data de 31.12.2012 în sumă de ... lei, în acest sens făcându-se trimitere la Procesul verbal de inventariere nr.... /31.12.2012 întocmit de petentă în luna decembrie 2012 s-a încheiat prin care se certifică stocul faptic de marfă în sumă de ... lei.

Ținând cont de cele prezentate urmare reverificării efectuate în anul 2016, mai sus descrise, sumele cuprinse în Decizia de impunere nr..../03.03.2015 în ceea ce privește **impozit pe profit, se diminuează cu obligația de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar inițial cu suma de ... lei**, iar sumele cuprinse în Decizia de impunere nr..../03.03.2015 în ceea ce privește **TVA, se diminuează cu suma de ... lei.**

În drept, în considerarea principiului *tempus regit actum* sunt aplicabile dispozițiile OGH nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”

coroborat cu Ordinul nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

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

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

d) *inadmisibilă, în situația contestării deciziilor de impunere emise în temeiul deciziei referitoare la baza de impunere, având în vedere prevederile art. 205 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, precum și în situația contestării de sine stătătoare a Raportului de inspecție fiscală sau a Procesului-verbal emise de organele fiscale sau vamale. Această soluție o pronunță organul fiscal emitent al actului atacat.*

11.2. Soluțiile nu sunt prevăzute limitativ.”

În considerarea stării de fapt fiscale mai sus descrise, respectiv modificările conținute în Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016, definitivă prin neexercitarea de către petentă a căilor de atac împotriva sa, rezultă că Decizia de impunere nr. .../03.03.2015 produce efecte parțiale față de petentă, **fiind anulate** obligațiile fiscale reprezentând:

- impozit pe profit ... lei și
- taxa pe valoarea adăugată ... lei,

astfel încât Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara constată, în legătură cu aceste sume, ca rămasă fără obiect contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr. .../03.03.2015.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță se reține că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unei decizii de impunere care nu mai produce efecte juridice în ceea ce privește **impozitul pe profit ... lei și taxa pe valoarea adăugată ... lei**, astfel încât contestația formulată de Societatea X SRL - în faliment, apare ca **rămasă fără obiect** pentru aceste obligații fiscale, în considerarea dispozițiilor art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.c) din O.P.A.N.A.F. nr.2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , care precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

11.2. Soluțiile nu sunt prevăzute limitativ.”

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea pe fond a contestației

pentru următoarele categorii de obligații fiscale *principale* (în sumă totală de ... lei):

- impozit pe profit - ... lei
- taxa pe valoarea adăugată – ... lei.

Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei care a semnat contestația, se rețin următoarele:

Cu ocazia reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de societatea X SRL - în faliment, în considerarea dispozițiilor art.18 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.9, din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că societatea contestatară se află în procedură de faliment și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare și în virtutea rolului său activ, cu adresa nr. ... /10.05.2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, a solicitat lichidatorului judiciar G IPURL, precizări privind menținerea contestației formulate de societatea X SRL - în faliment.

Prin adresa nr. ... /31.05.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /11.06.2018, lichidatorul judiciar G IPURL, arată că: “menținem contestația astfel cum a fost formulată de societatea X SRL, societate aflată în prezent în procedura de faliment”, fiind astfel respectate dispozițiile legale privind calitatea persoanei care formulează contestația.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, condiție de procedură analizată în Decizia nr. ... /... /23.04.2015 emisă de DGRFP Timișoara.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea petenta atacă în procedura prealabilă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD .../03.03.2015 emisă de către AJFP HUNEDOARA - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prin acțiunea promovată, societatea petenta solicită anularea acesteia, pentru următoarele motive:

Petenta prezintă modul în care s-a derulat inspecția fiscală, în opinia sa modul de lucru al inspectorilor fiscali fiind viciat

Astfel, prin avizul de inspecție fiscală nr. HD ... /29.09.2014 societatea a fost înștiințată despre faptul că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale

în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA pentru perioada 01.01.2011 - 30.06.2014, începând cu data de 21.10.2014.

Din motive medicale, administratorul petentei, domnul F , a solicitat amânarea inspecției fiscale, conform adresei nr. 127/27.10.2014; ulterior prin adresa nr. ... /07.11.2014 se stabilește o nouă dată pentru inspecția fiscală, respectiv data de 21.11.2014.

La aceasta data, stabilita de către Inspecția Fiscală, nu s-a prezentat nicio persoană din partea ANAF pentru a începe inspecția fiscală, deși, subliniază petenta, a avut disponibilitate pentru efectuarea inspecției fiscale, fiind prezent la sediu administratorul acesteia, motiv pentru care, în opinia petentei, culpa de a nu se realiza inspecția fiscală începând cu data de 21.11.2014 aparține în întregime ANAF, care prin serviciile sale de specialitate nu a respectat propriile decizii prin care stabilea data de începere a inspecției fiscale.

Petenta consideră că varianta stării de fapt indicată de reprezentanții ANAF nu corespunde realității: data de 24.11.2014 în care susțin reprezentanții ANAF ca au fost la sediul firmei și nu au găsit reprezentantul acesteia, „nu era o dată stabilită și comunicată subcrisei pentru a fi prezent reprezentantul societății, acesta în exercitarea atribuțiilor de serviciu putând fi plecat de la sediul social al firmei”.

De asemenea, petenta arată că reprezentanții ANAF nu i-au comunicat că se vor prezenta în data de 24.11.2014 în vederea începerii controlului, iar Procesul verbal în care s-a precizat că la sediul firmei nu a fost găsit vreun reprezentant al societății petente (deși subliniază petenta „nu avea cunoștință despre venirea echipei de control în aceea dată”) poartă numărul ... /27.11.2014.

Necorelarea datelor rezultă și din faptul că invitațiile adresate petentei de a se prezenta la sediul AJFP HUNEDOARA poartă data de 26.11.2014, fiind realizate „deja înainte de a se constata în scris ca la sediul firmei nu fusese găsit vreun reprezentant”, în opinia petentei, fiind documente întocmite *pro causa*, asupra carora „se vor pronunța organele abilitate”.

Contestatoarea arată că ulterior a contactat echipa de control pentru a le duce actele contabile, aceștia refuzând primirea lor deoarece au fost sesizate organele de urmărire penală, demarând procedurile pentru declararea petentei ca societate inactivă.

Potrivit art 101 din Codul de procedură fiscală „înaintea desfasurarii inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să instiinteze contribuabilul în legătura cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală”.

Dispozițiile art. 101 privind înștiințarea contribuabilului au fost nesocotite în ceea ce privește data de 24.11.2014 toate drepturile petentei pe parcursul inspecției fiscale, fiind, începând cu această dată încălcate producându-i-se petentei o vătămare (stabilirea unor taxe și impozite suplimentar la plata, în mod nelegal) și care nu mai poate fi înlăturată decât prin anularea actelor.

Pe cale de consecință, nefiind respectat modul de desfășurare a inspecției fiscale, prin neînștiințarea contribuabilului conform prevederilor art. 101 C. pr. Fisc., în accepțiunea petentei, toate actele întocmite după data de 24.11.2014 sunt lovite de **nulitate absolută**, petenta neputând face nicio apărare în virtutea drepturilor legale pentru a se stabili în mod corect starea de fapt.

În ceea ce privește argumentele ce vizează fondul deciziei de impunere, petenta solicita anularea acesteia din următoarele considerente:

a). Pentru obligațiile suplimentare de plata stabilite la pct 2.1.1 din decizie "profit agenți economici" inclusiv accesoriile în cuantum de ... lei, petenta arată următoarele:

Este adevărat faptul că nu a mai derulat relații comerciale cu firma C SRL ALBA din anul 2008, acestea derulându-se cu societatea C 2000 SRL cu sediul în localitatea ... , B-dul ... , nr., jud. Ilfov având CUI RO ... și înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J 23/... /2001.

Dintr-o eroare la raportarea declarației nr. 394 au fost menținute datele de indentificare a societății C Alba în raportare, stare de fapt care a creat premisa considerării achizițiilor ca fiind fictive.

Petenta precizează că a refăcut toate declarațiile fiscale 394 pentru perioada în cauză astfel încât acestea să reflecte situația reală a achizițiilor, sens în care anexează la contestație declarațiile 394 rectificate și comunicate ANAF.

În ceea ce privește baza impozabilă în cuantum de ... lei, stabilită ca diferență între cheltuielile cu achiziția de mărfuri în anul 2013 (... lei) și veniturile realizate din vânzarea de mărfuri în anul 2013 (... lei), apreciată ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, petenta arată că se impune efectuarea de verificări suplimentare din partea AJFP Hunedoara, pentru a se stabili pe baze concrete.

b). În ceea ce privește obligațiile suplimentare de plată stabilite la pct. 2.1.1 din decizie "TVA" inclusiv accesoriile în cuantum de ... lei, petenta arată următoarele:

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia a rezultat că achiziția mărfurilor de la societatea C SRL Alba în cuantum total de ... (exclusiv TVA) este fictivă în considerarea adresei ... 0/08.12.2014 a C SRL în care această firmă a arătat că nu a mai derulat relații comerciale cu petenta, încă din anul 2008, petenta precizează:

Este adevărat faptul ca nu a mai derulat relații comerciale cu C SRL ALBA din anul 2008, acestea derulându-se cu SC C 2000 SRL cu sediul în localitatea ... , B-dul ... , nr. 4. iud. Ilfov având CUI RO ... și înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J 23/... /2001, reluând *mutatis mutandis*, argumentele prezentate la capitolul privind impozitul pe profit.

De asemenea și în ceea ce privește baza impozabilă în cuantum de ... lei, pentru care s-a stabilit TVA aferentă în cuantum de ... lei, stabilită ca diferență între cheltuielile cu achiziția de mărfuri în anul 2013 (... lei) și veniturile realizate din vânzare de marfuri în anul 2013 (... lei), similar solicitării de la capitolul privind impozitul pe profit, petenta arată că se impune efectuarea de verificări suplimentare din partea AJFP Hunedoara.

În concluzie, petenta consideră că raportat la argumentația prezentată în cuprinsul contestației, se impune anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, în condițiile în care „cele constatate nu corespund realității”.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../03.03.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada 14.02.2014 - 31.12.2014, petenta se înscrie în prevederile Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu referire la impozitul pe profit.

Întrucât la sediul social declarat al societății nu a fost găsit niciun reprezentant legal al acesteia, a fost contactat domnul B ... care a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar balanțele de verificare întocmite pentru lunile decembrie 2011, decembrie 2012, decembrie 2013 și iunie 2014; documentele de evidență contabilă nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În data de 25.11.2014 a fost încheiat Procesul Verbal nr. ... /27.11.2014 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara în care se consemnează faptul că reprezentantul societății, nu s-a prezentat la solicitarea organelor de control cu toate că i-a fost acordat termenul de amânare solicitat de aceasta anterior întocmirii acestui proces verbal.

Ulterior încheierii acestui proces verbal, au fost comunicate petentei, prin administratorul acesteia, invitații (adresele nr. ... / 26.11.2014 și nr. ... /26.11.2014 emise atât pe adresa de domiciliu a administratorului cât și la adresa sediului social al SC X SRL, comunicate în data de 02.12.2014) de a prezenta organelor de inspecție fiscală documentele de evidență contabilă a societății, în vederea definitivării inspecției fiscale; administratorul societății, domnul F nu a dat curs acestor solicitări.

În data de 09.01.2015, sub nr. ... a fost întocmit de către organele de inspecție fiscală Anuntul individual în conformitate cu art. 44, alin. 3) din OG

nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare.

Concomitent, în data de 09.01.2015 a fost întocmit sub nr. 1548 Procesul Verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate a invitațiilor emise către reprezentantul X SRL.

Administratorul societății nu a dat curs invitațiilor transmise de către organele de inspecție fiscală nici după publicarea anunțului în conformitate cu prevederile art. 44 , alin.3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele parțiale puse la dispoziție de contabilul societății, d-nul B , respectiv balanțele de verificare întocmite pentru lunile decembrie 2011, decembrie 2012, decembrie 2013 și iunie 2014, precum și fișa de cont pentru partenerii P SRL Timișoara și C SRL Alba Iulia pentru perioada în care au fost raportate relații comerciale cu acești parteneri, din declarațiile privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat, depuse de petentă în perioada verificată și din informațiile prezentate de către societățile partenere în cadrul derulării procedurilor de solicitare de informații de la terti, au rezultat următoarele:

Urmare a verificărilor efectuate a rezultat că petenta, în anul 2013 înregistrează venituri obținute din vânzarea de mărfuri în sumă de ... lei.

Aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, petenta operează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei.

În consecință, față de cele prezentate, urmare a inspecției efectuate, sub rezerva verificărilor ulterioare, suma de ... lei reprezentând diferența între veniturile înregistrate și cheltuielile cu descărcarea de gestiune a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Stabilirea cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de ... influențează rezultatul fiscal determinat de către petentă pentru acest an fiscal cu această sumă.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că în perioada analizată, petenta a raportat tranzacții comerciale, respectiv achiziții de la P SRL Timișoara și SC C SRL Alba Iulia. Pentru efectuarea inspecției fiscale, în lipsa documentelor de evidență contabilă primară, s-a procedat la estimarea bazei de impunere în baza informațiilor primite de la terti, a documentelor puse la dispoziție de către contabilul societății, domnul B , respectiv balantelor de verificare întocmite pentru lunile decembrie 2011, decembrie 2012, decembrie 2013 și iunie 2014, precum și fișa de cont pentru partenerii P SRL Timișoara și C SRL Alba Iulia pentru perioada în care au fost raportate relații comerciale cu acești parteneri.

În vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor au fost solicitate informații de la terti, respectiv de la SC P SRL Timișoara și SC C SRL Alba Iulia, privind tranzacțiile comerciale derulate cu SC X SRL .

Organele fiscale au procedat la solicitarea de informatii de la societatile partenere conform raportarilor cuprinse in Declaratia 394 privind livrarile si achizitiile de pe teritoriul national, astfel:

- Catre P SRL Timisoara – solicitarea ... 8218/26.11.2014, emisa in baza Referatului privind fundamentarea solicitarii de informatii de la terti nr. ... /26.11.2014 prin care se solicita informatii legate de tranzactiile efectuate intre cele doua societati, decontarea acestora si orice alte informatii relevante in determinarea starii de fapt fiscale a contribuabilului verificat.

- Către C SRL Alba Iulia – solicitarea ... /26.11.2014 emisa in baza Referatului privind fundamentarea solicitarii de informatii de la terti nr. ... /26.11.2014 prin care se solicita informatii legate de tranzactiile efectuate intre cele doua societati, decontarea acestora si orice alte informatii relevante in determinarea starii de fapt fiscale a contribuabilului verificat.

Prin Adresa transmisa de P SRL Timisoara in data de 09.12.2014 se certifica livrarile efectuate de aceasta societate catre SC X SRL in perioada verificata dupa cum urmeaza :

- In anul 2011 livrari efectuate in suma totala de ... lei;

- In anul 2012 livrari efectuate in suma totala de ... lei;

Conform informatiilor din fisele de cont prezentate, contravaloarea bunurilor livrate de P SRL Timisoara catre SC X SRL a fost incasata in totalitate prin viramente bancare.

Pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2014 nu au mai fost efectuate livrari de la SC P SRL Timisoara catre SC X SRL.

Prin Adresa ... 0/08.12.2014 inregistrata la AJFP Hunedoara sub nr. ... / 12.12.2014 inaintata de C SRL Alba rezulta ca aceasta societate nu a mai derulat relatii comerciale cu X SRL din luna februarie 2008.

In sustinerea celor prezentate reprezentantii C SRL Alba anexeaza Declaratia 394 intocmita de societate pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, situatia facturilor in sold pentru partenerul X SRL si situatia livrarilor din perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 din care rezulta ca livrarile catre aceasta societate au fost efectuate doar pana in luna februarie 2008, motiv pentru care organele de control au arătat că achizitia marfurilor de la C SRL Alba in suma de ... lei (exclusiv TVA) ar putea fi fictivă.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de catre contabilul petentei, respectiv balantele de verificare, a rezultat faptul ca aceasta inregistreaza in perioada verificata un stoc de marfa la 31.12.2013 in suma de ... lei care provine din perioada 2011 - 2013 dupa cum urmeaza:

- sold stoc marfa 31.12.2011 in suma de ... lei

- sold stoc marfa 31.12.2012 in suma de ... lei

- sold stoc marfa 31.12.2013 in suma de ... lei

Valoarea stocului de marfuri prin excluderea adaosului comercial si a TVA neexigibil aferent este de ... lei determinat astfel: ... lei - ... lei - 489.028

lei = ... lei

Tinand cont de faptul ca din documentele prezentate nu a fost posibil a se determina cu exactitate daca bunurile (marfurile) raportate ca fiind achizitionate de la SC C SRL Alba sunt aceleasi bunuri (marfuri) care cuprind valoarea stocului scriptic raportat la data de 31.12.2013 - pana la concurenta sumei de ... lei, organele de inspectie fiscala nu s-au putut pronunta asupra faptului ca aceste bunuri fac parte inca din stocul de marfuri raportat de societate la data de 31.12.2013 sau au fost vandute catre clienti, persoane fizice sau juridice .

In acest sens organele de inspectie fiscala au apreciat, sub rezerva verificarilor viitoare, ca pentru aceste bunuri nu se determina cheltuieli nedeductibile fiscal, valoarea acestora fiind tratata ca facand parte din stocul scriptic detinut de societate la 31.12.2013 pana la concurenta sumei de ... lei.

Diferenta de suma ce reprezinta achizitii efectuate de la SC C SRL Alba (baza in suma de ... lei) si a caror valoare nu se mai regaseste in stocurile inregistrate in evidenta contabila a societatii in suma de ... lei este determinata ca nedeductibila fiscal societatea alocand aceasta suma asupra cheltuielilor, fara a sustine cu documente justificative efectuarea achizitiei.

In consecinta, tinand cont de rezultatul fiscal cumulat al societatii la data de 31.12.2013 respectiv pierdere fiscala in suma de ... lei si de determinarea cheltuielilor nedeductibile fiscal in suma de ... lei (compuse din suma de ... lei din descarcarea de gestiune fara inregistrarea veniturilor aferente si suma de ... lei din determinarea cheltuielilor nedeductibile din achizitiile de bunuri fara documente justificative) a fost determinat profit impozabil suplimentar in suma de ... lei si impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei aferent anului fiscal 2013.

Pentru perioada verificata a fost stabilit impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei aferent anului fiscal 2013.

Pentru impozitul pe profit determinat suplimentar in suma de ... lei, au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Similar celor descrise la cap. privind impozitul pe profit, respectiv în situația neprezentării documentelor financiar contabile, organele de control s-au raportat la documentele prezentate de contabilul petentei, la informațiile conținute în bazele de date ANAF, respectiv la aspectele rezultate din informațiile solicitate terților.

Urmare a verificarilor efectuate a rezultat ca in anul 2013 societatea inregistreaza venituri obtinute din vanzarea de marfuri in suma de ... lei.

Aferent veniturilor inregistrate in evidenta contabila, societatea opereaza descarcarea de gestiune a marfurilor vandute, inregistrand

cheltuieli cu marfurile in suma de ... lei.

Din informatiile prezentate de catre contribuabil in declaratiile 300 privind TVA, in lipsa documentelor de evidenta contabila a societatii, organele de inspectie fiscala s-au aflat în imposibilitatea certificării faptului ca petenta a operat corectia dreptului de deducere a TVA aferent cheltuielilor cu marfurile pentru care nu au fost inregistrate venituri din vanzarea si/sau valorificarea acestora.

In consecinta, fata de cele prezentate, urmare a inspectiei efectuate , sub rezerva verificarilor ulterioare , suma de ... lei (diferenta intre TVA aferenta vanzarilor de marfuri si TVA pentru care societatea a beneficiat de deductibilitate la achizitia aferenta bunurilor care au facut obiectul descarcarii de gestiune) a fost stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Referitor la operatiunile derulate cu partenerul C SRL Alba Iulia din corespondența dintre inspectia fiscală și acesta, a rezultat ca aceasta societate nu a mai derulat relatii comerciale cu X SRL din luna februarie 2008.

In sustinerea celor prezentate, reprezentantii societatii C SRL Alba anexeaza Declaratia 394 intocmita de societate pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, situatia facturilor in sold pentru partenerul X SRL si situatia livrarilor din perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 din care rezulta ca livrarile efectuate catre aceasta societate au fost efectuate doar pana in luna februarie 2008.

Tinand cont de aceste aspecte organele fiscale au constatat ca achizitia marfurilor de la SC C SRL Alba in suma de ... lei (exclusiv TVA) ar putea fi fictiva.

Valoarea achizitiilor raportate de societatea verificata de la acest partener se defalca dupa cum urmeaza:

- In anul 2011 baza în sumă de ... lei, tva în sumă de ... lei
- In anul 2012 baza în sumă de ... lei, tva în sumă de ... lei
- In anul 2013 baza în sumă de ... lei, tva în sumă de ... lei

Se mai retine faptul ca din verificarea documentelor puse la dispozitie de catre contabilul societatii, respectiv balantele de verificare, a rezultat faptul ca societatea inregistreaza in perioada verificata , respectiv la data de 30.06.2014 un stoc de marfa in suma de ... lei care provine din perioada 2011-2013 dupa cum urmeaza:

- sold stoc marfa 31.12.2011 in suma de ... lei
- sold stoc marfa 31.12.2012 in suma de ... lei
- sold stoc marfa 31.12.2013 in suma de ... lei
- sold stoc marfa 30.06.2014 in suma de ... lei pentru care reprezentantii societatii nu au probat existenta acestuia.

Tinand cont de cele prezentate, avand la baza informatiile prezentate de reprezentantii SC C SRL Alba precum ca nu au fost derulate relatii comerciale intre cele doua societati, tinand cont de achizitiile de bunuri pentru care petenta a beneficiat de dreptul de deducere a TVA, fara a fi probate cu

documente justificative, în timpul controlului a fost determinat TVA suplimentar în suma de ... lei.

Fata de cele prezentate mai sus, urmare a inspecției fiscale, pentru întreaga perioadă verificată a fost determinat TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.

Pentru TVA determinat suplimentar în suma de ... lei au fost calculate majorări de întârziere în suma de ... lei și penalități în suma de ... lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X SRL, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr. ... /10.03.2015, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X SRL, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de Societatea X SRL, reprezentată legal de dl. F , în calitate de asociat și administrator, pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA, cu accesoriile aferente, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Acest aspect al stării de fapt a determinat în virtutea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*, suspendarea soluționării cauzei conform **Deciziei nr. ... /... /23.04.2015** emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara.

Ulterior inspecției fiscale din anul 2015, datorită apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale din anul 2015 - prin Adresa nr..... /14.09.2016 transmisă de IPJ Hunedoara - Biroul de Investigare a Criminalității Economice a pus la dispoziție organelor de inspecție fiscală documentele financiar-contabile ale societății petente - a fost emisă **Decizia de reverificare nr. /23.09.2016**, urmare căreia au fost emise de către Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /29.11.2016 și **Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016**, cuprinzând aceeași perioadă ca și actele precedente, respectiv 01.01.2011 – 30.06.2014, constatându-se următoarele:

Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba Iulia, au fost în fapt achiziții de la SC C 2000SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial în sarcina societății verificate nu se confirmă.

De asemenea, ca urmare a acțiunii de reverificare, organele de inspecție fiscală au constatat lipsă în gestiune, la data de 31.12.2012 în sumă de ... lei. Astfel în luna decembrie 2012 s-a încheiat Procesul verbal de inventariere nr.... /31.12.2012 prin care se certifica stocul faptic de marfa în sumă de ... lei. Procesul verbal de inventariere nu a fost valorificat.

Ținând cont de cele prezentate, sumele înscrise în Decizia de impunere nr..../03.03.2015 în ceea ce privește impozit pe profit, se diminuează cu obligația de plată a impozitului pe profit stabilit suplimentar inițial cu suma

de ... lei, iar sumele înscrise în Decizia de impunere nr..../03.03.2015 în ceea ce privește TVA, se diminuează cu suma de ... lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că societatea X SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. /29.11.2016.

Referitor la obligațiile fiscale rămase în sarcina petentei, se rețin următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând materiale de construcții, materiale instalații și mobilier (comodă, oglindă etc.) pe care în mod eronat a considerat-o deductibilă fiscal la caclulul profitului impozabil. Astfel, în sarcina petentei, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei în considerarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

1. Referitor la achizițiile de materiale de construcții, materiale instalații și mobilier (comodă, oglindă etc.) în sumă totală de ... lei, în considerarea faptului că potrivit bilanței de verificare petenta nu deține în patrimoniu construcții pentru care să fi fost încorporate aceste materialele de construcții, pentru suma de ... lei reprezentând TVA, nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA.

2. Raportându-se la Procesul verbal nr. ... /31.12.2012 privind inventarierea stocului de marfă încheiat de reprezentantul petentei, prin care s-a certificat un stoc de marfă în sumă de ... ,67 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în bilanța de verificare încheiată de petentă la 31.12.2012, stocul de marfă înregistrat în contul 371 „Mărfuri” este de ... lei, rezultând astfel că nu a fost înregistrat minusul de gestiune determinat în PV ... /31.12.2012; în consecință, organele de control au procedat la ajustarea TVA deductibilă cu suma de ... lei aferentă minusului de inventar în sumă de ... lei pentru luna decembrie 2012.

3. Deși petenta înregistrează la data de 31.12.2013 în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” investiții efectuate în sumă totală de ... lei, în condițiile în care, potrivit bilanței de verificare aceasta nu deține în patrimoniu imobile care ar putea face obiectul investițiilor înregistrate în evidența financiar contabilă, pentru suma de lei reprezentând TVA, organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere.

4. Urmare a verificărilor efectuate de organele de control, a rezultat că petenta în anul 2013 înregistrează venituri obținute din vânzarea de mărfuri în sumă de ... lei. Aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, petenta

operează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei. Raportat la declarațiile 300 privind TVA prezentate de petentă în condițiile constatării unei evidențe financiar contabile incomplete, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea constatării faptului că petenta a operat corecția dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu mărfurile pentru care nu au fost înregistrate venituri din vânzarea și/sau valorificarea acestora, motive pentru care suma de ... lei (diferența între TVA aferentă vânzărilor de mărfuri și TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la achiziția aferentă bunurilor care au făcut obiectul descărcării de gestiune) a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

III. Societatea X SRL - în faliment cu sediul în ... , str. ... , ... , jud. Hunedoara este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Hunedoara sub nr. J20/... /2007, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca – are ca obiect principal de activitate „Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule, în magazine specializate” – cod CAEN 4730.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

Aspecte procedurale

Referitor la ***invocarea excepției nulității inspecției fiscale raportat la viciile privind invitațiile/avizele de inspecție fiscală transmise petentei***, se rețin următoarele:

În fapt, în cuprinsul RIF nr. F-HD .../03.03.2015 care a stat la baza Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, contestată, este detaliat modul în care s-a procedat la transmiterea corespondenței către firma X SRL – pag. 5 din 12, reluat și în cuprinsul prezentei decizii la cap. II.

Învedereăm că la RIF nr. F-HD .../03.03.2015 au fost atașate următoarele: Anexa 1 “Invitații” și Anexa 2 “Proces verbal comunicare prin publicitate a invitațiilor”.

Conform susținerilor din contestație, în opinia petentei, culpa de a nu se realiza inspecția fiscală începând cu data de 21.11.2014 aparține în întregime ANAF, varianta stării de fapt indicată de reprezentanții ANAF nefiind conformă cu realitatea, motiv pentru care invitațiile adresate petentei de a se prezenta la sediul AJFP HUNEDOARA poartă data de 26.11.2014, fiind realizate „deja înainte de a se constata în scris ca la sediul firmei nu fusese gasit vreun reprezentat”, în opinia petentei, fiind documente întocmite *pro causa*, asupra carora „se vor pronunța organele abilitate”, motive care, în accepțiunea petentei determină nulitatea absolută a actelor emise în inspecția fiscală.

În drept, în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*, în vigoare în anul 2015 – anul în care s-a realizat inspecția fiscală – erau dispozițiile OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Pe cale de consecință, în ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal, raportat la excepțiile procedurale ridicate de contestatară raportat la dispozițiile art. 101 Cod procedură fiscală, organul competent în soluționarea contestațiilor reține că, art. 46 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, prevede *expres* situațiile care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv:

- lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal
 - lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului
 - lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la denumirea obiectului actului administrativ
 - lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal,
- excepția privind eventuale vicii în corespondența transmisă contribuabilului, neregăsindu-se printre cele prevăzute de legiuitor care ar determina nulitatea absolută a actului administrativ.

Mai mult, chiar în ipoteza (neconfirmată) a vicierii comunicării invitațiilor/ avizelor de inspecție fiscală, conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a procedat la publicarea anunțului privind emiterea invitațiilor către Societatea X SRL în conformitate cu prevederile art. 44 , alin.3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, orice posibil viciu de procedură fiind acoperit.

De altfel, subliniem că inclusiv organele de urmărire penală în Ordonanța din 29.06.2017 din dosar nr. ... /P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara au arătat că petenta a solicitat suspendarea activității de inspecție fiscală, din motive medicale, inspecția fiind amânată de la data de 21.10.2014 la data de 21.11.2014.

Faptul că, reprezentantul petentei a avut probleme de sănătate motiv pentru care nu a intrat în posesia invitațiilor – acestea fiind primite de alte

persoane (fila 2 din Ordonanța) raportat la împrejurarea că „mare parte din documentele contabile ale societății au fost puse la dispoziția organelor de control” denotă faptul că petenta avea posibilitatea de a preda organelor de inspecție fiscală toate documentele pe care considera că sunt necesare în stabilirea stării de fapt fiscale reale.

Afirmația petentei că i-au fost refuzate documentele prezentate organelor de inspecție fiscală pe motiv că „au fost sesizate organele de urmarire penala, demarând procedurile pentru declararea petentei ca societate inactivă” nefiind susținute cu vreun mijloc de probă de natura celor reglementate de Codul de procedură fiscală.

Mai mult, dreptul la apărare nu i-a fost îngerădit petentei în condițiile în care atât în inspecția fiscală a prezentat documente (prin contabilul firmei), în procesul penal a avut această posibilitate, respectiv în procedura administrativă de soluționare a contestației a prezentat mijloace de probă noi – declarații rectificative.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de **nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală.

Analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea *prevederilor legale în vigoare*.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

Asupra fondului cauzei

a) Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei reprezentând TVA stabilită inițial prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 și diminuată cu ocazia reverificării concretizate în Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016, se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2015 petenta a făcut obiectul unei inspecții fiscale finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. **F-HD .../03.03.2015** emisă în

baza RIF nr. F-HD .../03.03.2015 prin care în sarcina petentei s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, bazat pe următoarele constatări:

1. Urmare a verificărilor efectuate de organele de control, a rezultat că petenta în anul 2013 înregistrează venituri obținute din vânzarea de mărfuri în sumă de ... lei. Aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, petenta operează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei. Raportat la declarațiile 300 privind TVA prezentate de petentă în condițiile unei evidențe financiar contabile incomplete, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea constatării faptului că petenta a operat corecția dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu mărfurile pentru care nu au fost înregistrate venituri din vânzarea și/sau valorificarea acestora, motive pentru care suma de ... lei (diferența între TVA aferentă vânzărilor de mărfuri și TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la achiziția aferentă bunurilor care au făcut obiectul descărcării de gestiune) a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

2. Suma de ... lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală este compusă din TVA aferentă achizițiilor, posibil fictive la acea dată, de la C SRL Alba Iulia, astfel:

- în anul 2011 baza de impozitare în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei.

- în anul 2012 baza de impozitare în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei.

- în anul 2013 baza de impozitare în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei.

Învederăm că în cuprinsul RIF F-HD .../03.03.2015, organele de inspecție fiscală au inserat faptul că aceste constatări sunt "**sub rezerva verificărilor ulterioare**", fapt reiterat și în cuprinsul Referatului ... /12.03.2018, transmis DGRFP Timișoara împreună cu solicitarea de reluare a procedurii de soluționare a contestației ca urmare a finalizării procesului penal.

În legătură cu aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea penală nr. ... /**10.03.2015**, în legătură cu starea de fapt constatată urmare controlului efectuat la Societatea X SRL, constituindu-se parte civilă față de Societatea X SRL, reprezentată legal de dl. F , în calitate de asociat și administrator, pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA, cu accesorii aferente, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Ulterior, conform Ordonanței pronunțată în data de 29.06.2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, organele de inspecție fiscală au completat sesizarea penală în sensul extinderii cercetărilor prin raportare la art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005 – omisiunea de a înregistra în

totul sau în parte operațiunile comerciale derulate sau veniturile realizate, motivat de împrejurarea că reprezentanții legali ai X SRL „nu au înregistrat în documentele contabile ale societății **minusul de gestiune** indicat în raportul specialiștilor antifraudă” (fila 3 din Ordonanța pronunțată în data de 29.06.2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara).

Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 emisă de AJFP Hunedoara – Inspeție Fiscală a fost contestată de Societatea X SRL, DGRFP Timișoara pronunțând Decizia nr. ... /... /**23.04.2015**, prin care în legătură cu capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 a dispus **suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală** în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.**

Prin **Ordonanța pronunțată în data de 29.06.2017** a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a dispus:

„1. În temeiul art. 16 al. 1 lit. c C.p.p., clasarea cauzei privind pe suspectul:

F (...) cercetat pentru comiterea infracțiunii de:

- *refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale în scopul împiedicării verificărilor financiare prev. de art. 4 din Legea nr. 241/2005.*

2. În temeiul art. 16 al. 1 lit. b C.p.p., clasarea cauzei față de suspectul:

F , pentru comiterea infracțiunilor de:

- *stabilirea cu rea credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat prev. de art. 8 din Legea nr. 241/2005*

- *evidențierea în actele contabile a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale sau a altor operațiuni fictive prev. de art. 9 al. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005”.*

În considerarea următoarelor motive:

„Din verificările ulterioare efectuate și din declarațiile suspectului rezultă că dintr-o eroare de redactare a documentelor contabile s-a dat în mod eronat că aceste ultime relații comerciale au avut loc cu SC C SRL Alba Iulia în loc de SC C 2000 SRL.

Pentru a se stabili prezumtivele împrejurări de comitere a activității infracționale în cauză s-a procedat la efectuarea unei constatări tehnico – științifice de specialitate de către specialiștii antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara. (...) **neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA de ... lei stabilite inițial de către organele de inspecție fiscală în**

sarcina societății nu se confirmă, operațiunile comerciale în litigiu înregistrate în documentele contabile corespund realității.

(...)

În ceea ce privește infracțiunea prev. de art. 8 din Legea nr. 241/2005, respectiv stabilirea cu rea credință a impozitelor, taxelor și contribuțiilor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat al statului (...) nu va exista nici această infracțiune, operațiunile comerciale în litigiu dovedindu-se a fi reale, iar celelalte consecințe fiscale intră în sarcina organului fiscal să le acorde semnificația juridică”.

În concluzie, în legătură cu operațiunile derulate de petentă cu firma C 2000 SRL, organele de urmărire penală s-au pronunțat în sensul în care acestea sunt „reale” chiar dacă a rezultat o „eroare de redactare” referitor la numele furnizorului – în loc de C 2000 SRL, petenta indicând C SRL Alba Iulia.

Referitor la completarea sesizării penale în legătură cu starea de fapt privind minusul de gestiune indicat în raportul specialiștilor antifraudă, prin Ordonanța pronunțată în data de 29.06.2017 Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a statuat:

„în anul 2013 în disp. art. 128 al. 1 lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, minusul în gestiune era asimilat unei livrări din punctul de vedere al TVA-ului însă aceste dispoziții au fost înlăturate prin modificările aduse actului normativ prin OG nr. 15/2012, însă chiar și în condițiile inițiale ale legislației în materie este greu de acceptat că suspectului i-ar fi putut să-i fie antrenată răspunderea penală. Se observă că textul de incriminare se referă la neînregistrarea în documentele contabile ale societății a operațiunilor comerciale derulate sau a veniturilor realizate. În speță, operațiunile s-a dovedit că au fost evidențiate în contabilitatea societății, rămânând în discuție înregistrarea veniturilor realizate. Pentru a fi înregistrate, societatea în principiu trebuie să realizeze venituri, însă așa cum rezultă din cele ce preced societatea în perioada de referință a suferit pierderi, minusul în gestiune neputând să fie caracterizat drept venit.”

Procesul penal s-a încheiat la data de **20.09.2017**, odată cu pronunțarea de către Tribunalul Hunedoara a Încheierii nr. ... /2017 în dosarul nr. ... /97/2017 prin care plângerea formulată de autoritatea fiscală împotriva celor două ordonanțe emise de procurorul, respectiv prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara au fost respinse, motiv pentru care soluția de clasare a cauzei (conținută în Ordonanța pronunțată în data de 29.06.2017) privind pe numitul F a rămas *definitivă*, în temeiul art. 341 alin. (8) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală.

Anterior finalizării procedurii de soluționare pe fond a contestației, respectiv a procesului penal care a demarat odată cu formularea Sesizării

penale nr. ... /10.03.2015, Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara în baza Deciziei de reverificare nr. /**23.09.2016**, organele de inspecție fiscală au efectuat o reverificare la petentă, finalizată cu emiterea RIF F-HD /29.11.2016 și a Deciziei de impunere nr. F-HD nr. /29.11.2016, urmare documentelor contabile puse la dispoziție de organele de cercetare penală – IPJ Hunedoara – BICE, conform cărora s-a constatat că:

„Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba au fost în fapt achiziții de la SC C 2000 SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial (n.n. prin Decizia de impunere ce face obiectul prezentului dosar) în sarcina societății verificate nu se confirmă.

De asemenea, ca urmare a acțiunii de reverificare organele de inspecție fiscală au constatat o lipsă în gestiune, la data de 31.12.2012 în sumă de ... lei. Astfel în luna decembrie 2012 s-a încheiat Procesul verbal de inventariere nr. ... /31.12.2012 prin care se certifică stocul factual de marfă în sumă de ... lei. Procesul verbal de inventariere nu a fost valorificat.”

În drept, în anul 2015 în vigoare erau dispozițiile OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală care prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

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

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

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

ART. 86

Decizia de impunere

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

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

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

ART. 90

Stabilirea obligațiilor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

(4) În situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale în condițiile art. 84 alin. (4), se redeschide rezerva verificării ulterioare.”

Începând cu anul 2016, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“ART. 95

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

ART. 97

Forma și conținutul deciziei de impunere

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

Din normele legale mai sus citate, rezultă că, una din modalitățile de stabilire a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat este prin decizie de impunere emisă de autoritatea fiscală în condițiile legii.

Urmare efectuării unei inspecții fiscale există posibilitatea ca din verificările efectuate să rezulte sume stabilite suplimentar sau sume stabilite în minus.

În acest sens, facem trimitere la dispozițiile art. 94 alin. 3 lit e) din Vechiul Cod de procedură fiscală care prevede:

“ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(...)

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

(...)

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

respectiv la art. 113 alin. 2 lit. i) din Noul Cod de procedură fiscală care prevede:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(...)

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

(...)

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;”

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în anul 2015 a fost emisă Decizia de impunere nr. **F-HD .../03.03.2015** în baza RIF nr. F-HD .../03.03.2015 prin care în sarcina petentei s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de **... lei**, bazat pe următoarele constatări:

1. Urmare a verificărilor efectuate de organele de control, a rezultat că petenta în anul 2013 înregistrează venituri obținute din vânzarea de mărfuri în sumă de ... lei. Aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, petenta operează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei. Raportat la declarațiile 300 privind TVA prezentate de petentă în condițiile unei evidențe financiar contabile incomplete, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea constatării faptului că petenta a operat corecția dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu mărfurile pentru care nu au fost înregistrate venituri din vânzarea și/sau valorificarea acestora, motive pentru care suma de **... lei** (diferența între TVA aferentă vânzărilor de mărfuri și TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la achiziția aferentă bunurilor care au făcut obiectul descărcării de gestiune) a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

2. Suma de **... lei** stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală este compusă din TVA aferentă achizițiilor, posibil fictive la data inspecției fiscale, de la C SRL Alba Iulia, astfel:

- în anul 2011 baza de impozitare în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei.

- în anul 2012 baza de impozitare în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei.

- în anul 2013 baza de impozitare în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei.

Așa cum s-a reținut la secțiunea “În fapt” a prezentului capitol, deși sumele stabilite cu titlu de TVA în anul 2015 nu erau definitive – în curs fiind atât procedura de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, cât și procesul penal declanșat de

formularea Sesizării penale nr. ... /10.03.2015, în legătură cu starea de fapt constatată urmare controlului efectuat la Societatea X SRL în anul 2015 – în anul 2016, AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală efectuează o reverificare la petenta X SRL, urmare faptului că IPJ Hunedoara - Biroul de Investigare a Criminalitatii Economice a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele financiar-contabile ale petentei – documente care la data efectuării inspecției fiscale inițiale nu au fost prezentate de către contribuabil în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Astfel, constatându-se o nouă stare de fapt fiscală, bazată pe constatările din etapa de urmărire penală, nefinalizate, organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere nr. F-HD nr. /**29.11.2016**, au stabilit că:

„Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba au fost în fapt achiziții de la SC C 2000 SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial (n.n. prin Decizia de impunere ce face obiectul prezentului dosar) în sarcina societății verificate nu se confirmă.”

De asemenea, din reverificarea din anul 2016, au rezultat și următoarele aspecte ale stării de fapt, astfel:

“ **1.** Referitor la achizițiile de materiale de construcții, materiale instalații și mobilier (comodă, oglindă etc.) în sumă totală de ... lei, în considerarea faptului că potrivit balanței de verificare petenta nu deține în patrimoniu construcții pentru care să fi fost încorporate aceste materialele de construcții, pentru suma de ... lei reprezentând TVA, nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA.

2. Raportându-se la Procesul verbal nr. ... /31.12.2012 privind inventarierea stocului de marfă încheiat de reprezentantul petentei, prin care s-a certificat un stoc de marfă în sumă de ... ,67 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în balanța de verificare încheiată de petentă la 31.12.2012, stocul de marfă înregistrat în contul 371 „Mărfuri” este de ... lei, rezultând astfel că nu a fost înregistrat minusul de gestiune determinat în PV ... /31.12.2012; în consecință, organele de control au procedat la ajustarea TVA deductibilă cu suma de ... lei aferentă minusului de inventar în sumă de ... lei pentru luna decembrie 2012.

3. Deși petenta înregistrează la data de 31.12.2013 în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” investiții efectuate în sumă totală de ... lei, în condițiile în care, potrivit balanței de verificare aceasta nu deține în patrimoniu imobile care ar putea face obiectul investițiilor înregistrate în evidența financiar contabilă, pentru suma de ... lei reprezentând TVA, organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere.

4. Urmare a verificărilor efectuate de organele de control, a rezultat că petenta în anul 2013 înregistrează venituri obținute din vânzarea de mărfuri în sumă de ... lei. Aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, petenta operează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei. Raportat la declarațiile 300 privind

TVA prezentate de petentă în condițiile unei evidențe financiar contabile incomplete, organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea constatării faptului că petenta a operat corecția dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu mărfurile pentru care nu au fost înregistrate venituri din vânzarea și/sau valorificarea acestora, motive pentru care suma de ... lei (diferența între TVA aferentă vânzărilor de mărfuri și TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la achiziția aferentă bunurilor care au făcut obiectul descărcării de gestiune) a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală – constatare **identică** celei de la pct. 1 cap TVA, fila 5 Decizia de impunere/2015.

În concluzie, în sarcina petentei, în anul 2016, a rămas ca fiind datorată de petentă o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), fără însă ca aceste obligații fiscale suplimentare să se regăsească în tabelul de la pag. 2 a Deciziei de impunere nr. F-HD nr. /29.11.2016, care conține doar următoarele:

- baza impozabilă stabilită suplimentar = minus (-) lei și
- TVA suplimentară = minus (-) ... lei.

Astfel, obligația reprezentând TVA în anul 2016, a avut în vedere TVA stabilită suplimentar în anul 2015, suma de ... lei – obligație fiscală **incertă** în anul 2016 în condițiile existenței unei decizii definitive de suspendare a soluționării contestației și a nefinalizării etapei procesual penale în anul 2016, care a fost diminuată cu suma de ... lei, în sarcina petente rămânând de plată o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei) fără însă ca aceste sume să se regăsească efectiv în tabelul „*Obligații fiscale suplimentare de plată*”.

Învederăm că urmare reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de FG SRL Petroșani împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../2015 și a actelor subsecvente acesteia, DGRFP Timișoara a procedat la analizarea documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a conținutului Referatului nr.... /12.03.2018 al AJFP Hunedoara raportat la prevederile legale ale art.... alin.4 din Codul de procedura fiscală coroborat cu pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015 constatând că acesta nu numai că nu conține propuneri concrete de soluționare a contestației, dar cuprinde și aspecte contradictorii de exemplu alin.2 al filei 9 „*Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba, au fost în fapt achiziții de la SC C 2000SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial în sarcina societății verificate nu se confirmă*” este infirmat de ultimele două alineate ale aceleiași file: „*Astfel se constată ca achizițiile mărfurilor de la SC C SRL Alba în sumă de ... lei (exclusiv TVA) sunt fictive. Precizam ca din verificarea documentelor puse la dispoziție de către contabilul societății, respectiv balanțele de verificare, a rezultat faptul că societatea înregistrează la data de 30.06.2014 un stoc de marfă în sumă*

de ... lei care provine din perioada 2011 – 2013 care nu a fost probat de existența acestuia. Ținând cont de cele prezentate, având la baza informațiile prezentate de SC C SRL Alba și anume faptul ca nu au fost derulate relații comerciale între cele două societăți, ținând cont de achizițiile de bunuri pentru care societatea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA, fără a fi probate cu documente justificative, în timpul controlului a fost stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei ” în timp ce la alin.3 al filei 10, se arată „ Aprovizionarea cu gaz gpl care au fost derulate inițial de la SC C SRL Alba au fost în fapt achiziții de la SC C 2000SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă fr ... lei stabilite inițial în sarcina societății verificate nu se confirmă”

Având în vedere cele ce preced, dispozițiile exprese ale pct.10.04 din OPANAF nr.3741/2015 „ La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”, faptul că petenta a fost reverificată conform deciziei de impunere nr..... /2016, precum și împrejurarea că din administrarea mijloacelor de probă în etapa procesual penală nu a fost confirmată starea de fapt descrisă în actul contestat, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /30.07.2018, a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu propuneri concrete ținând seama de soluția definitivă a organelor penale, precum și de faptul că petenta a fost reverificată în cursul anului 2016, conform deciziei de impunere nr..... /2016, definitivă, indicând punctual obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA pe care petenta le mai datorează, sub aspect fiscal, efectuând premergător, dacă este cazul, o constatare la fața locului, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.276 (2) lit. b din Codul de procedura fiscală.

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală a răspuns cu adresa nr. HDG_AIF ... /13.08.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /20.08.2018, reiterând starea de fapt fiscală descrisă în cele două decizii de impunere: cea inițială din 2015 și reverificarea din 2016, concluzionând faptul că petenta datorează:

- impozit pe profit în sumă de ... lei
- TVA de plată în sumă de ... lei.

De asemenea, în timpul procedura de soluționare a contestației, în considerarea Ordonanței din 29.06.2017, din Dosar nr. ... /P/2015, al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă conform Încheierii nr. ... /2017 din Dosar nr. ... /97/2017 a Tribunalului Hunedoara, fiind evident că cele două planuri, penal și fiscal, nu pot fi suprapuse, întrucât neidentificarea elementelor constitutive ale unei infracțiuni nu atrage automat nedatorarea unor taxe și impozite – așa cum au statuat în mod constant instanțele de

control judiciar – și văzând starea de fapt consemnată în RIF nr. F-HD nr. .../03.03.2015 care a stat la baza emiterii deciziei contestate, respectiv că „domnul B a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar balanțele de verificare întocmite la societate pentru lunile decembrie 2011, decembrie 2012, decembrie 2013 și iunie 2014.

Organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța cu privire la realitatea soldului sumei negative a TVA înregistrat în evidența contabilă”, deoarece conform pct.10.4 din OPANAF nr.3741/2015 „La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”, în scopul soluționării contestației conform art. 276 alin. (1) Cod procedură fiscală, DGRFP Timișoara cu **adresa nr. ... /06.02.2019**, a transmis AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, înscrisurile de natura mijloacelor de probă depuse de petentă cu adresa nr./28.01.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ... /30.01.2019 – 509 file.

Având în vedere faptul că din administrarea mijloacelor de probă în etapa procesual penală nu a fost confirmată starea de fapt descrisă în actul contestat, DGRFP Timișoara în cuprinsul adresei sus precizate, a solicitat AJFP Hunedoara completarea dosarului cauzei cu propuneri concrete, ținând seama de soluția definitivă a organelor penale, precum și de faptul că petenta a fost reverificată în cursul anului 2016, conform deciziei de impunere nr..... /2016, definitivă, documentele depuse de petentă, indicând punctual obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA pe care petenta le mai datorează, sub aspect fiscal, **efectuând premergător, dacă este cazul, o constatare la fața locului, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.276 (2) lit. b din Codul de procedura fiscală.**

AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală a răspuns solicitării cu adresa nr. HDG_AIF ... /27.02.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /05.03.2019, reluând, în principiu, cronologia stării de fapt fiscale începând de la controlul inițial din 2015 până la inspecția fiscală finalizată în anul 2016, cu raportare la etapa de cercetare și urmărire penală, arătând următoarele:

„Față de cele prezentate mai sus, menționăm că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /29.11.2016 și Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016 au fost determinate obligațiile fiscale datorate de către societatea verificată prin reconsiderarea tranzacțiilor efectuate cu partenerii indicați de petentă în documentele care ne-au fost puse la dispoziție de organele de cercetare penală, documente identice cu cele înaintate și de dumneavoastră prin adresa nr. ... /06.02.2019.

Obligațiile fiscale determinate inițial prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 au fost diminuate, fiind emisă o nouă decizie de impunere înregistrată sub nr. F-HD /29.11.2016 având la bază documentele și

informațiile care la data efectuării inspecției fiscale nu au fost prezentate de către contribuabil pentru stabilirea obligațiilor fiscale.

Obligațiile fiscale determinate prin Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016 reprezintă în fapt o diminuare a obligațiilor determinate inițial prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015.”, în ceea ce privește TVA, precizând că petenta datorează obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei reprezentând TVA de plată - prin raportare la suma stabilită suplimentar în anul 2015 (... lei – ... lei = ... lei).

În lumina celor mai sus prezentate, analizând documentele existente la dosarul cauzei prin raportare la motivarea cuprinsă în soluțiile definitive ale organelor de urmărire penală, constatările inițiale cuprinse în Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 emisă în baza RIF nr. F-HD .../03.03.2015 raportate la constatările cuprinse în Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016 emisă în baza RIF nr. F-HD /29.11.2016, se constată că în condițiile în care așa cum a reținut inspecția fiscală din anul 2016:

„Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba au fost în fapt achiziții de la SC C 2000 SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial (n.n. prin Decizia de impunere ce face obiectul prezentului dosar) în sarcina societății verificate nu se confirmă.”,

DGRFP Timișoara se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt conforme cu sumele stabilite suplimentar în anul 2015 , respectiv în anul 2016 – calculate prin raportare la suma reprezentând TVA stabilit suplimentar în anul 2015 - obligație fiscală **incertă** în anul 2016 în condițiile existenței unei decizii definitive de suspendare a soluționării contestației și a nefinalizării etapei procesual penale în anul 2016, în condițiile în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, respectiv constatările înscrise în aceasta și suma stabilită suplimentar de ... lei.

În consecință, deoarece structura specializată de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma

demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”, se va **desființa** Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../03.03.2015 în ceea ce privește TVA în sumă de ... **lei** reprezentând diferența dintre TVA stabilită inițial prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 și Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea stării de fapt fiscale a petentei în care să valorifice cele statuate în cadrul procesului penal, respectiv să coreleze constatările din Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016 întemeiate și pe constatările din etapa de urmărire penală raportat la dispozițiile art. 113 Cod procedură fiscală.

b) Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de ... lei reprezentând impozitul pe profit stabilit inițial prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, diminuat cu ocazia reverificării concretizate în Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016, se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2015 petenta a făcut obiectul unei inspecții fiscale finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. **F-HD .../03.03.2015** emisă în baza RIF nr. F-HD .../03.03.2015 prin care în sarcina petentei s-a stabilit un impozit pe profit suplimentară în sumă totală de ... lei, bazat pe următoarele constatări:

1. Urmare a verificărilor efectuate a rezultat că petenta în anul 2013 înregistrează venituri obținute din vânzarea de mărfuri în sumă de ... lei.

Aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, petenta operează descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute, înregistrând cheltuieli cu mărfurile în sumă de ... lei.

În consecință, față de cele prezentate, urmare a inspecției efectuate, sub rezerva verificărilor ulterioare, suma de ... lei reprezentând diferența între veniturile înregistrate și cheltuielile cu descărcarea de gestiune a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Stabilirea cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de ... influențează rezultatul fiscal determinat de către petentă pentru acest an fiscal cu această sumă.

2. Raportat la verificările încrucișate ale partenerilor petentei, documentele contabile care au fost prezentate de contabilul petentei cu ocazia inspecției fiscale din anul 2015, organele de inspecție fiscală concluzionând că „ținând cont de rezultatul fiscal cumulat al societății la data de 31.12.2013 respectiv pierdere fiscală în suma de ... lei și de determinarea cheltuielilor nedeductibile fiscal în suma de ... lei (compuse din suma de ... lei din descarcarea de gestiune fără înregistrarea veniturilor aferente și suma de ... lei din determinarea cheltuielilor nedeductibile din achizițiile de bunuri fără documente justificative) a fost determinat profit impozabil suplimentar în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei aferent anului fiscal 2013.

Pentru perioada verificată a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în suma totală de ... lei aferent anului fiscal 2013.”

În legătură cu aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea penală nr. ... /**10.03.2015**, în legătură cu starea de fapt constatată urmare controlului efectuat la Societatea X SRL, constituindu-se parte civilă față de Societatea X SRL, reprezentată legal de dl. F , în calitate de asociat și administrator, pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA, cu accesoriile aferente, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmise către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

În condițiile în care modul în care s-a derulat procesul penal, de la Sesizarea penală nr. ... /10.03.2015 la Ordonanța pronunțată în data de 29.06.2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, a fost redat în cuprinsul prezentei, ar fi redundantă reluarea constatărilor expuse în cuprinsul Ordonanței pronunțate în data de 29.06.2017, definitivă.

Anterior finalizării procedurii de soluționare pe fond a contestației, respectiv a procesului penal care a demarat odată cu formularea Sesizării penale nr. ... /10.03.2015, Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara în baza Deciziei de re-verificare nr. /**23.09.2016**, organele de inspecție fiscală au efectuat o re-verificare la petentă, finalizată cu emiterea RIF F-HD /29.11.2016 și a Deciziei de impunere nr. F-HD nr. /29.11.2016, urmare documentelor contabile puse la dispoziție de organele de cercetare penală – IPJ Hunedoara – BICE, conform s-a constatat că:

„Aprovizionările cu gaz GPL care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba au fost în fapt achiziții de la SC C 2000 SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial (n.n. prin Decizia de impunere ce face obiectul prezentului dosar) în sarcina societății verificate nu se confirmă.

În drept, în anul 2015 în vigoare erau art. 85, art. 86, art. 87, art. 90 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, citate în cuprinsul prezentei.

Începând cu anul 2016, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 95 și art. 97, citate în cuprinsul prezentei.

Din normele legale mai sus precizate, rezultă că, una din modalitățile de stabilire a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat este emiterea deciziei de impunere de către autoritatea fiscală în condițiile legii.

Urmare efectuării unei inspecții fiscale există posibilitatea ca din verificările efectuate să rezulte sume stabilite suplimentar sau sume stabilite în minus.

În acest sens, facem trimitere la dispozițiile art. 94 alin. 3 lit e) din Vechiul Cod de procedură fiscală care prevede:

“ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(...)

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

(...)

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

respectiv la art. 113 alin. 2 lit. i) din Noul Cod de procedură fiscală care prevede:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(...)

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

(...)

*i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal,***

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în anul 2015 a fost emisă Decizia de impunere nr. **F-HD .../03.03.2015** în baza RIF nr. F-HD .../03.03.2015 prin care în sarcina petentei s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Așa cum s-a reținut la secțiunea “În fapt” a prezentului capitol, deși sumele stabilite cu titlu de impozit pe profit în anul 2015 nu erau definitive –

În curs fiind atât procedura de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, cât și procesul penal declanșat de formularea Sesizării penale nr. ... /10.03.2015, în legătură cu starea de fapt constatată urmare controlului efectuat la Societatea X SRL în anul 2015 – în anul 2016, AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală efectuează o reverificare la petenta X SRL, urmare faptului că IPJ Hunedoara - Biroul de Investigare a Criminalității Economice a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele financiar-contabile ale petentei – documente care la data efectuării inspecției fiscale inițiale nu au fost prezentate de către contribuabil în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Astfel, constatându-se o nouă stare de fapt fiscală, bazată pe constatările din etapa de urmărire penală, nefinalizată în 2016, organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere nr. F-HD nr. /29.11.2016, au stabilit că:

„Aprovizionările cu gaz gpl care au fost declarate inițial de la SC C SRL Alba au fost în fapt achiziții de la SC C 2000 SRL, astfel încât neconcordanțele în sumă de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei stabilite inițial (n.n. prin Decizia de impunere ce face obiectul prezentului dosar) în sarcina societății verificate nu se confirmă.

Conform Deciziei de impunere nr. F-HD nr. /29.11.2016, în sarcina petentei, în anul 2016, a rămas ca fiind datorată de petentă un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, fără însă ca această obligație fiscală să fie cuprinsă fizic în tabelul de la pag. 2 a Deciziei de impunere nr. F-HD nr. /29.11.2016, care conține doar următoarele:

- baza impozabilă stabilită suplimentar = minus (-) ... lei și
- impozit pe profit suplimentar = minus (-) ... lei.

Astfel, stabilirea finală a impozitului pe profit în anul 2016, a avut în vedere impozitul pe profit stabilit suplimentar în anul 2015, respectiv suma de ... lei – obligație fiscală **incertă** în anul 2016 în condițiile existenței unei decizii definitive de suspendare a soluționării contestației și a nefinalizării etapei procesual penale în anul 2016, care a fost diminuată cu suma de ... lei, în sarcina petente rămânând de plată un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, fără însă ca această sumă să se regăsească efectiv în tabelul „*Obligații fiscale suplimentare de plată*”.

În lumina celor mai sus prezentate, sunt aplicabile *mutatis mutandis*, considerentele prezentate la capătul de cerere privind TVA, motiv pentru care în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul

emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”, urmând a se **desființa** Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../03.03.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... **lei** reprezentând diferența dintre impozitul pe profit stabilit inițial prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 și cel din Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea stării de fapt fiscale a petentei în care să valorifice cele statuate în cadrul procesului penal, respectiv să coreleze constatările din Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016 întemeiate și pe constatările din etapa de urmărire penală raportat la dispozițiile art. 113 Cod procedură fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind accesoriile în sumă totală de ... lei aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, se rețin următoarele:

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, în sarcina petentei s-au stabilit următoarele obligații fiscale accesorii:

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozit pe profit
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

Având în vedere dispozițiile art. 50, art. 51, art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și în considerarea faptului că începând cu data de 01.01.2016, conform art. 113 alin. 1 din Legea nr. 207/2015, competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, astfel accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite inițial în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, fiind recalulate/determinate de unitatea fiscală de administrare a petentei, respectiv SFM Petroșani, având în vedere că urmarea acțiunii de reverificare, prin Decizia de impunere nr. F-HD /29.11.2016 au fost stabilite diferențe în minus, de natura impozitului pe

profit și TVA, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /31.07.2018 a solicitat Serviciului Fiscal Municipal Petroșani, comunicarea cuantumului total al accesoriilor aferente obligațiilor fiscale principale, individualizate pe categorii de creanțe fiscale datorate de petentă, urmare modificării obligațiilor fiscale principale datorate conform Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015.

SFM Petroșani a răspuns cu adresa nr. ... /08.08.2018, înregistrată la comunicând cuantumului total al accesoriilor ca fiind în sumă de ... lei (... lei – dobânzi + ... lei – penalități), cu precizarea că acestea au fost calculate până la data de 23.02.2017, data deschiderii procedurii simplificate a insolvenței.

Pe cale de consecință, referitor la accesoriile în sumă totală de ... lei aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, respectiv:

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozit pe profit

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA

- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA,

în condițiile în care Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 a fost desființată în legătură cu impozitul pe profit în sumă de ... lei și respectiv TVA în sumă de ... lei, în considerarea principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, obligația accesorie urmează soarta obligației fiscale principale, se va face aplicațiunea prevederilor art. 47 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“ART. 47

Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

(3) Se anulează ori se desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit, în mod eronat, creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale prin orice modalitate.”

prevederi legale preluate în conținutul art. 50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“ART. 50

Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

coroborate cu prevederile art.279 alin.(3) (4) și (7) din Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

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

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale

contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, la pct. 11.4 și 11.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

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

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”, pe cale de consecință în situația imposibilității fracționării accesoriilor în funcție de soluțiile pronunțate în cuprinsul prezentei (constatare ca rămânere fără obiect și respectiv desființare), se va desființa Decizia nr. F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală și pentru suma de totală de ... lei aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD .../03.03.2015, respectiv:

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozit pe profit

- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA

- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale competente, în funcție de rezultatele inspecției fiscale derulată urmare desființării Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 în legătură cu obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și respectiv TVA în sumă de ... lei, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

- *constatarea rămânerii ca fără obiect* a contestației depusă de societatea X SRL - în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../03.03.2015, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere nr. nr. F-HD .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../03.03.2015 în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ... lei
- penalități de întârziere aferente impozit pe profit ... lei
 - TVA în sumă de ... lei,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA ... lei
- penalități de întârziere aferente TVA ... lei,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- G IPURL

- AJFP Hunedoara, cu respectarea pct. 7.6 din
O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,