



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – București  
Serviciul Soluționare Contestatii 1**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, sector 2,  
București

Tel: 021.307.57.64; Fax: 021.305.74.44

e-mail:Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu  
caracter personal ANSPDCP: 20494

DECIZIA nr. /  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC .X. SRL**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț prin adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de **SC .X. SRL, CUI x**, cu sediul social în Str. x, sector 1, București și **reprezentată convențional de și cu sediul procesual ales la x** cu sediul profesional în Str. x, sector 1, București, conform împuternicire avocațială nr. x.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. x, **transmisă prin poștă la data de 20.01.2017** conform Notei de Inventar atașată la dosarul cauzei, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x și cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x îl constituie Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, **comunicată prin poștă la data de 09.12.2016**, prin care s-au stabilit obligații suplimentare în sumă totală de **x lei reprezentând:**

- taxa pe valoare adăugată în sumă de x lei;
- dobânzi/majorări de întârziere taxa pe valoare adăugată în sumă de x lei;
- penalități de întârziere taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și alin (2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț au efectuat verificarea societății pentru TVA pentru perioada 01.05.2009-31.08.2014 în vederea soluționării DNOR august 2014 prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de x lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x, iar în baza acestuia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț au respins la rambursare suma de x lei și au stabilit suplimentar **TVA în sumă de x lei**, sumă de ce se compune din:

- x lei - TVA pentru care nu s-a acceptat dreptul la deducere ca urmare a faptului că societatea nu a putut justifica necesitatea cheltuielilor reprezentând achiziții de servicii și parțial bunuri în scopul activităților desfășurate și achizițiile nu au avut la bază documente din care să rezulte realitatea și legalitatea efectuării acestora;
- x lei – TVA pentru care nu s-a acceptat dreptul la deducere, reprezentând achiziții de bunuri și servicii ale căror facturi nu au fost corectate de furnizori cu informațiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal în timpul inspecției fiscale și care au fost respuse de societate la rubrica de regularizări TVA deductibil în decontul de TVA al lunii iulie 2010;
- x lei TVA deductibilă neadmisă la rambursare, înregistrată nelegal la rd.29 în decontul de TVA al lunii iulie 2010, în favoarea societății, fără ca aceasta să prezinte documente;
- (x) lei TVA deductibilă ajustată nefavorabil de contribuabil în decontul lunii decembrie 2013, considerată ca nedeductibilă la inspecție în luna iulie 2010.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat **accesorii în sumă totală de x lei** astfel: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, ambele fiind calculate pe perioada 01.05.2009 - 31.12.2015.

Anterior întocmirii RIF nr. x, organele de inspecție fiscală au întocmit procesele verbale nr. x și nr.x, din care se reține faptul că, în urma analizei documentelor financiar contabile aferente perioadei 2009 - august 2014, echipa de inspecție fiscală a identificat o serie de suspiciuni privind săvârșirea unor fapte de evaziune fiscală prevăzute la art.9 alin.1 lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În baza acestor procese verbale a fost stabilit un prejudiciu estimat în sumă totală de x lei pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, sector 5, București, sesizarea penală nr.x prin care au solicitat să se cerceteze dacă

pentru faptele ce au condus la stabilirea prejudiciului estimat înscris în procesele verbale nr.x și nr.x, sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevazute de art. 9 alin. (1) lit. b) și f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că sumele care formează prejudiciul estimat nu sunt incluse în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, organele de inspecție fiscală, urmare a finalizării inspecției fiscale prin RIF nr.x, au transmis o nouă **sesizare către Parchetul de pe lângă Tribunalul București pentru suma de x lei**, cuprinsă în decizia de impunere sus menționată pentru care există suspiciunea săvârșirii unor fapte de natură infracțională conform art.9 lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**II.** Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Nramț sub nr.x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, **SC .X. SRL** invocă următoarele:

**A. Cu privire la o serie de aspecte reținute de organele de inspecție fiscală care au dus la suspiciuni privind săvârșirea unor fapte de evaziune fiscală, suspiciuni care au condus la întocmirea plângerii penale nr. x**

- societatea consideră că săvârșirea de către societate a unor infracțiuni economice este un aspect ce nu poate fi constatat de către organele de inspecție fiscală ci doar de organele de urmărire penală competente;
- pentru TVA solicitată la rambursare în sumă de x lei, sumă provenită din anul 2009, societatea consideră că și-a exercitat dreptul legal la rambursare respectând termenii de prescripție și, în plus, societatea susține faptul că, dacă ar fi avut cunoștință de existența unor fraude sau neregulii în care a fost implicată – fapt ce a dus la stabilirea prejudiciului estimat în sumă de x lei în baza căruia a fost făcută sesizarea penală nr.x, nu ar fi procedat la solicitarea rambursării TVA în sumă de x lei;
- societatea consideră neîntemeiată constatarea organelor fiscale cu privire la faptul că neplata TVA către buget (societatea fiind în poziție de TVA de rambursat) ar putea constitui o prezumție de culpă, fraudă, rea credință sau altă conduită negativă;
- referitor la contractele încheiate de societate cu Z, aceasta consideră constatările organelor de control total nefondate, motivând că, deși organele de control admit că nu au competențe să analizeze prețurile licitațiilor și condițiile tehnice și economice de contractare, acestea trag concluzii tocmai cu privire la aceste aspecte considerând că prețurile în relația cu subcontractorii au fost “supraevaluate”;

- referitor la înregistrarea de cheltuieli indirecte care au contribuit la pierderile societății, aceasta susține că ele erau necesare funcționării societății, urmând a fi acoperite din veniturile viitoare;
- referitor la pierderile anuale finanțate din împrumuturi acordate de asociatul societății, societatea motivează că aceste împrumuturi nu au finanțat pierderile societății ci activitatea acesteia;
- din punctul de vedere al societății, aspectul privind înstrăinarea unei părți din activele societății către administrator și directorul firmei nu are legătură cu rambursarea de TVA, imobilele fiind vândute în regim de scutire, mai mult, organele de inspecție fiscale nu i-au solicitat dosarul prețurilor de transfer.

**B. Cu privire la TVA neadmisă la deducere în sumă de x lei provenind de la achiziții de la furnizorii A SRL, B SRL, B SRL, D SRL, E SRL:**

- organele de control nu au detaliat sumele cuprinse în facturile emise de furnizori pentru care nu a fost acceptat dreptul de deducere al TVA, susținând că sumele au fost determinate în baza unor informații din baza de date ANAF și în urma unor controale încrucișate, informații la care societatea nu are acces. În plus, întrucât organul fiscal nu a făcut o referire clară la facturile furnizorilor pentru care a fost negat dreptul de deducere, societatea s-a aflat în imposibilitatea de a atașa la contestație documentele aferente pentru fiecare factură. Din punctul de vedere al societății, informațiile din baza de date a ANAF nu pot constitui mijloc de probă în absența unor alte probe sau indicii din care să rezulte că achizițiile de bunuri nu au avut loc;
- organele de control menționează fără temei legal că societatea nu justifică necesitatea prestării serviciilor, fără a face o analiză a modului în care societatea își desfășoară activitatea. Mai mult, societatea arată că concluziile organelor de control fac referire la elementele de formă care trebuie îndeplinite de documentele justificative și nicidecum la faptul că, în lipsa unor astfel de documente, tranzacțiile nu sunt reale și legale;
- societatea invocă jurisprudența în materie, învederând faptul că dreptul de deducere al TVA este un principiu fundamental al persoanei impozabile, excepții de la acest principiu făcându-se doar în cazul în care persoana impozabilă stia sau ar fi trebuit să știe că livrarea de bunuri/prestarea de servicii era implicată într-o fraudă de TVA. În acest sens, societatea consideră că, faptul că furnizorii societății nu au declarat livrările precum și faptul că aceștia au făcut obiectul unor cercetări efectuate de organele de urmărire penală, nu înseamnă că societatea a participat sau că "stia / ar fi trebuit să știe" că era implicată într-o fraudă privind TVA.

**C. Cu privire la TVA neadmisă la deducere în sumă de x lei aferentă unor facturi corectate de furnizorii societății ca urmare a inspecției fiscale anterioare, în afara perioadei de inspecție:**

- societatea susține că avea dreptul de deducere al TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii pentru care facturile au fost corectate după data încheierii inspecției fiscale precedente, acest drept putând interveni în orice moment fără a

fi condiționat de existența/derularea/încadrarea în limitele temporale ale unei inspecții fiscale;

- societatea consideră că, în mod legal, a înregistrat în decontul lunii iulie 2010 suma de x lei reprezentând TVA aferentă facturilor corectate de furnizori, având în vedere că facturile corecte au fost primite după data încheierii inspecției fiscale anterioare și că, corecția TVA aferentă unei perioade anterioare se poate face doar prin intermediul rândului de regularizări din decontul de TVA.

În concluzie, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. x prin care se stabilesc obligații suplimentare de plată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală cu privire la suspiciunile care au dus la sesizarea penală și la neacceptarea dreptului de deducere al TVA în sumă de x lei.

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

**1. Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei pentru care organele fiscale au întocmit sesizarea penală nr. x și la invocările contestatarei cu privire la aspectele reținute de organele de inspecție fiscale în procesele verbale nr.x și nr.x care au dus la întocmirea plângerii penale nr. x**

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care pentru aspectele constatate de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației, prin adresele nr. x și x, în contextul aplicării prevederilor Legii nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț a formulat și înaintat plângere penală către Parchetul de pe langa Înalta Curte de Casație și Justiție și către Parchetul de pe langă Tribunalul București.*

**În fapt**, societatea contestă obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț prin Decizia de impunere nr. F-NT x.

Anterior întocmirii RIF nr. F-NT x, organele de inspecție fiscală au întocmit procesele verbale nr. x și nr.x prin care au stabilit un prejudiciu estimat în sumă totală de x lei pentru care au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție sesizarea penală nr.x prin care au solicitat să se cerceteze dacă pentru faptele ce au condus la stabilirea prejudiciului estimat sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevazute de art. 9 alin. (1)

lit. b) și f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale efectuate și consemnate în RIF nr. x organele de inspecție fiscală au formulat, în completarea sesizării penale nr. x, **sesizarea penală nr. x** către Parchetul de pe lângă Tribunalul București, prin care au solicitat să se cerceteze dacă pentru faptele ce au condus la stabilirea debitelor suplimentare consemnate în Decizia de impunere nr. x **în sumă de x lei, sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă**

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

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

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

Potrivit art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005:

*“(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

*[...] c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive,”.*

Potrivit art.21 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare se rețin următoarele:

**“ART. 21 Cheltuieli**

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;.”*

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementat de prevederile art. 145 din Codul fiscal, potrivit caruia:

*“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile [...].*

Din aceste prevederi legale rezultă că dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adaugată se poate exercita numai dacă achizițiile sunt reale și destinate efectuării unor operațiuni impozabile.

Or, în cazul de față, motivul neadmiterii deducerilor l-a constituit tocmai considerentul că societatea, pe de o parte, nu a putut justifica necesitatea prestării acestora, iar pe de altă parte achizițiile nu au avut la bază documente din care să rezulte realitatea și legalitatea efectuării operațiunilor, aspecte coroborate cu faptul că la data exigibilității TVA aferentă acestor tranzacții, furnizorii nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, au existat neconcordanțe în Declarațiile 394, etc.

Aspectele arătate anterior pot fi lămurite prin cercetările specifice organelor ce vor soluționa plângerea penală în cauză și nu de organele de soluționare a contestațiilor, dar în soluționarea contestației organele de soluționare a contestațiilor vor trebui să aibe în vedere constatările organelor penale cu privire la faptele sesizate.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește obligații suplimentare stabilite ca urmare a considerării ca nereale a operațiunilor consemnate în facturile de achiziții, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infractiunile prevazute de Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, acestea putând administra mijloace de probă specifice.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Codul de procedură penală:

*„Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite. [...]”*

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că **decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având**

**natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.** A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi reluate în art. 132 din Legea 207/2015, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Totodată, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț a înaintat către Parchetul de pe langa Tribunalul București sesizarea penală nr.x (în completarea sesizării penale nr. x) în care s-au descris faptele consemnate în RIF-ul nr. x, astfel, organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

Potrivit art. 277 alin.(1), alin.(3), alin.(4) și art. 279 alin. (5) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

*„ART. 279 Soluții asupra contestației*

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, prin administrarea probelor specifice



procedurii penale, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.B. prin Serviciul soluționare contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 stabilesc următoarele:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru obligații fiscale stabilite suplimentar în suma de x lei**, reprezentând TVA, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

## **2. Referitor la TVA neadmisă la deducere în sumă de x lei aferentă unor facturi corectate de furnizorii societății ca urmare a inspecției fiscale anterioare, după terminarea inspecției**

***Cauza supusă soluționării este dacă debitul stabilit suplimentar în suma de x lei reprezentând TVA, este datorat de societate, în condițiile în care motivațiile contestatarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală, au constatat că TVA în suma de x lei corespunzătoare unor achiziții de bunuri și servicii ale căror facturi nu au fost corectate de furnizori cu informațiile prevăzute la art.155 în timpul inspecției fiscale precedente, dar au fost corectate ulterior încheierii inspecției fiscale, au fost repuse în decontul de TVA aferent lunii iulie 2010 la randul 28 “regularizări TVA deductibil” societatea exercitându-și astfel dreptul de deducere.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal valabil în 2008

**„ART. 159 Corectarea documentelor**

*(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:*

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

### **Norme Metodologice**

81<sup>1</sup>. (1) În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare, și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la [art. 143](#), [144](#) sau [144<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, conform [art. 159](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.

**(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.**

În Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal valabile în anul 2010 se regăsesc următoarele completări:

„81<sup>2</sup>. — [...]

**(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.** Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile [art. 159](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar

(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile [art. 159](#) alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, care vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145—147<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal.

(5) Prevederile alin. (4) și ale [art. 159](#) alin. (3) din Codul fiscal se aplică și pentru situațiile în care facturile de corecție se referă la perioade fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2010.”

Astfel, din precizările mai sus menționate se reține faptul că, organele fiscale vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care corectarea documentelor din punct de vedere al informațiilor obligatorii de conținut se realizează pe parcursul inspecției fiscale la beneficiar.

În speță, din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă faptul că facturile de achiziții care fac obiectul acestui capăt de cerere sunt din perioada 2006-2008, TVA-ul aferent nu a fost admis la deducere pentru că facturile conțineau informații incomplete, iar facturile nu au fost corectate în timpul inspecției fiscale.

Invocările contestatarului cu privire la aplicarea articolului 159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, articol care din punctul său de vedere prevede posibilitatea de corectare a facturilor independent de faptul că furnizorul/prestatorul sau beneficiarul unei tranzacții face sau nu obiectul unui control fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât acest articol face referire la **corectarea facturilor emise de prestator** pentru corectarea unor erori cu privire la acestea. În Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal la art. 81<sup>2</sup> alin.(3) se menționează clar că persoana care are dreptul să aplice prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură este **furnizorul/prestatorul**, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Mai mult, același articol face precizări cu privire la acordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor din facturi care nu conțin toate informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dreptul de deducere fiind acordat **dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal**

Având în vedere actele normative menționate mai sus și motivațiile contestatarului, se reține că, în mod legal, organele de control nu au acceptat la deducere această sumă, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere și **pentru suma de x lei contestația se va respinge ca neîntemeiată.**

### **3. Referitor la TVA neadmisă la deducere în sumă de x lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care***

**contestatarul nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-NT x, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un **TVA suplimentar în sumă de x lei** ce provine din:

- x lei TVA nedeductibilă neadmisă la rambursare, înregistrată nelegal la rd.29 în decontul de TVA al lunii iulie 2010, în favoarea societății, fără ca aceasta să prezinte documente. Suma a fost considerată nedeductibilă la inspecția fiscală precedentă, reprezentând TVA achiziții bunuri de capital neutilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Societatea și-a dedus acest TVA motivând că a depus notificarea pentru taxarea operațiunilor de închiriere, însă aceasta nu a realizat venituri din închirieri.

- (x) lei TVA deductibilă ajustată nefavorabil de contribuabil în decontul lunii decembrie 2013, considerată ca nedeductibilă la inspecție în luna iulie 2010.

**În drept**, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

**„Art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

- a) datele de identificare a contestatorului;**
- b) obiectul contestației;**
- c) motivele de fapt și de drept;**
- d) dovezile pe care se întemeiază;[...].**

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

**“Art. 279 Soluții asupra contestației**

**(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”**

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

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

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit căruia:

**„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că societatea .X. SRL, prin contestația formulată nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, nedepunând niciun document în susținerea celor afirmate.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**“Art. 276 Soluționarea contestației**

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține totodata, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Pe cale de consecință, **cu privire la suma de x lei** reprezentând TVA, având în vedere că societatea .X. SRL nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, **se va respinge contestația, pentru acest capăt de cerere ca nemotivată** în baza art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

#### **4. Referitor la accesoriile în sumă de x lei aferente TVA stabilită suplimentar**

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente stabilite în legătură cu sumele reprezentând TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care, pe de-o parte, la pct III.1. al prezentei decizii s-a dispus suspendarea în parte a deciziei atacate până la soluționarea laturii penale, iar pe de alta parte, la pct. III.2.-III.3 s-a retinut ca fiind datorate debitele reprezentând TVA***

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x s-au stabilit în sarcina contribuabilei majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere în suma totală de x lei din care:

- dobânzi/majorări de întârziere TVA în sumă de x lei;
- penalități de întârziere TVA în sumă de x lei.

**În drept**, în ceea ce privește modalitatea de calcul a dobanzilor de întârziere care fac obiectul acestei contestații sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Astfel, începând cu data de 1 iulie 2010, majorările de întârziere au fost înlocuite cu dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu O.U.G. nr. 39/2010, care a modificat și completat dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

***“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.***

***“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.***

***(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.***

***" Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.***

***(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:***

***a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;***

***b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;***

***c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.***

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.*

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 120 - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.**

Începând cu data de 1 martie 2014 au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare astfel:

**„Art. 120 (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”**

**“Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere (începând cu 01.07.2013)**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”**

Potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate pentru plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se calculează accesorii, astfel: dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate, iar penalitățile de întârziere se stabilesc în cotă de 0 %, 5%, 15% în funcție de numărul de zile, 30, 60 și peste 90 zile cu care se depășește termenul legal de plată, respectiv în cotă de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere începând cu 01.07.2013.

Prin adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x organele de inspecție fiscală au transmis defalcarea obligațiilor de plată accesorii pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei pentru care a fost făcută sesizare penală și pentru diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei.

Astfel, prin aplicarea principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*” și, ținând cont de faptul că în urma soluționării contestației (conform pct. III.1 din prezenta decizie) se va suspenda în parte contestația pentru TVA în sumă de x lei și se va respinge în parte contestația pentru TVA în sumă de x lei (conform pct. III.2 și III. 3 din prezenta contestație) organul de soluționare a contestației urmează a suspenda contestația SC .X. SRL pentru suma de x lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și a respinge contestația pentru suma de x lei reprezentând dobânzi penalități de întârziere

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 73 alin.(1), art.269, art.276 alin.(1), art. 277 alin. (1) lit. a), alin.(3), alin.(4) și art. 279 alin.(1), alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, art. 21 alin.(4), lit.m), art. 145 alin.(2), lit.a), art.159 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 81<sup>1</sup> alin.(1)-(2) și pct. 81<sup>2</sup> alin.(3)-(5) Normele Metodologice de

aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG44/2004 , pct 2.5, pct. 10.2, pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 28 alin. (1) din Codul de procedură penală, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

#### DECIDE:

**1. Suspendarea în parte** a soluționării contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-NT x emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT x, **pentru obligații fiscale stabilite suplimentar în suma de x lei, reprezentând TVA și accesorii aferente în sumă de x lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

**2. Respingerea în parte ca neîntemeiată** a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-NT x emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, **pentru obligații fiscale stabilite suplimentar în suma de x lei, reprezentând TVA.**

**3. Respingerea în parte ca nemotivată** a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-NT x emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT x, **pentru obligații fiscale stabilite suplimentar în suma de x lei, reprezentând TVA.**

**4. Respingerea în parte ca nemotivată și neîntemeiată** a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-NT x emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT x, **pentru obligații fiscale stabilite suplimentar în suma de x lei, reprezentând accesorii TVA.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.