



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția generală de**  
**soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. 216 /2012**  
**privind soluționarea contestațiilor depuse de**  
**S.C. .X. SRL din .X. ,**  
**înregistrate la Direcția generală de soluționare a constestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 907947 / 17.11.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr..X. /14.11.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/17.11.2011, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. SRL cu sediul în municipiul .X. , str..X. , nr.X, jud..X. , având cod de înregistrare fiscală .X. , înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J30/.X. /2008, prin .X. SPRL .X. , în calitate de administrator judiciar, conform Sentinței Comerciale nr.X/F din data de 12.01.2009 pronunțată de Tribunalul Comercial .X. , în dosarul nr..X. /.X. /2008, anexată la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.09.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.
- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția nr..X./23.09.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

La data de 31.10.2011, S.C. .X. SRL prin domnul .X. .X., în calitate de administrator special, a mai depus o contestație la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. , împotriva deciziei de impunere și a dispoziției de măsuri, menționate mai sus.

**A). În ceea ce privește contestația formulată de S.C. .X. SRL, prin administratorul special .X. .X.:**

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care aceasta a fost formulată de o persoană lipsită de calitate procesuală.**

**În fapt**, administratorul special .X. .X. a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .X./23.09.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X.

Totodată, potrivit Sentinței Comerciale nr..X./F din data de 12.01.2009 pronunțată de Tribunalul Comercial .X. , în dosarul nr..X. /X. /2008, s-a deschis procedura insolvenței împotriva debitoarei S.C. .X. SRL instanța numind administrator judiciar pe .X. SPRL .X. (fostă Casa de Insolvență .X. SPRL), cu sediul în .X. , care va îndeplini atribuțiile prevăzute de art.20 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, și totodată în temeiul art.47 din același act normativ s-a ridicat debitorului dreptul total de administrare a societății debitoare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.18 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***“(1) [...] După ridicarea dreptului de administrare, debitorul este reprezentat de administratorul judiciar/lichidator care îi conduce și activitatea comercială, iar mandatul administratorului special va fi redus la a reprezenta interesele acționarilor/asociaților”,***

coroborat cu art. 47, alin. 4 din același act normativ care prevede:

***“Dreptul de administrare al debitorului încetează de drept la data la care se dispune începerea falimentului”.***

Totodată, potrivit prevederilor art.205 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data depunerii contestației:

**“(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”,**

Din interpretarea prevederilor legale citate mai sus, se reține că de la data la care se dispune intrarea în insolvență, persoana juridică debitoare nu mai are dreptul la propria administrare, aceasta fiind preluată de către administratorul judiciar, iar interesele acționarilor sau asociaților sunt reprezentate de către administratorul special.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prin Sentința Comercială nr..X./F din data de 12.01.2009 pronunțată de Tribunalul Comercial .X. , s-a dispus deschiderea procedurii insolvenței împotriva debitoarei S.C. .X. SRL instanța numind administrator judiciar pe .X. SPRL .X. (fostă Casa de Insolvență .X. SPRL), să îndeplinească atribuțiile prevăzute de art.20 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, și totodată ridicarea debitorului a dreptului total de administrare a societății debitoare, în temeiul art.47 din lege, se reține faptul că S.C. .X. SRL nu mai are dreptul la propria administrare, aceasta fiind preluată de către lichidatorul judiciar .X. SPRL .X. , astfel că S.C. .X. SRL prin administratorul special nu poate formula contestație, fiind lipsită de calitate procesuală.

Având în vedere cele menționate mai sus, pentru considerentele arătate în conținutul deciziei precum și în temeiul art.217 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**“Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

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

coroborat cu pct.12.1. lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

**“Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală;”,**

se va respinge contestația formulată de S.C. .X. SRL prin administrator special .X. .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.09.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. , ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta.

**B). În ceea ce privește contestația formulată de S.C. .X. SRL, prin administratorul judiciar .X. SPRL .X. :**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./23.09.2011, respectiv 29.09.2011 conform mențiunii olografe aplicată de societate pe adresa nr..X./26.09.2011 de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data transmiterii prin fax a contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. , respectiv 28.10.2011 și înregistrată în data de 01.11.2011 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL prin administratorul judiciar .X. SPRL .X. .

**I. S.C. .X. SRL din .X. contestă Decizia de impunere nr..X./23.09.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. , precizând următoarele:**

*„Constatările inspecției sunt eronate ducând la o decizie de impunere neîntemeiată după cum urmează:*

*Referitor la punctul 2.1.1. din Decizia de impunere nr..X./23.09.2011 și cap.III punctul 2 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011, s-a stabilit pentru perioada mai 2006 – decembrie 2010 un TVA de plată suplimentar în sumă de .X. lei și .X. lei accesorii, detaliat în anexa nr.57 la Raportul de inspecție fiscală, precum și la dispoziția stabilită în*

*„Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” nr..X./23.09.2011 punctul 2.1.”*

*„Referitor la TVA de plată stabilită suplimentar pentru luna mai 2006 în sumă de .X. lei și accesorii de .X. lei, deoarece nu au putut fi prezentate documente justificative la momentul controlului”, societatea susține că a depus în Anexa nr.1, în copie conformă cu originalul, atașat contestației, factura seria AGIDK nr..X./24.05.2006 în sumă de .X. lei și factura seria AGYDR nr..X./17.05.2006 în sumă de .X. lei, ambele emise de către S.C. .X. S.R.L.*

*„Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, pentru facturi recepționate care în antet poartă indicativul alfabetic „AUTO” considerate a fi lipsă deoarece la data controlului nu au putut fi puse la dispoziția echipei de control”, societatea susține de asemenea, că a atașat contestației, în copie aceste documente, potrivit Anexei 2 și Anexei 3 și invederează faptul că „pentru aceleași considerente, S.C. .X. SRL a emis facturi „AUTO” în aceeași perioadă, facturi care au fost cuprinse și în deconturile de TVA și pentru care s-a declarat eronat ca și TVA colectat suma de .X. lei (Anexa 4).”*

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea consideră că „prevederile art.160 alin.(2) lit.b) nu puteau fi aplicate deoarece de la data de 13.03.2009, Curtea de Apel .X. a suspendat procedura insolvenței până la data de 24.04.2009. Totodată, ținând cont de volumul de documente emise în perioada respectivă, aplicarea acestor corecții ar deregla toate soldurile de clienți și furnizori, inclusiv soldurile acceptate în tabelul definitiv al creanțelor și în planul de reorganizare.”*

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar „ca urmare a suspiciunii lipsei unor stocuri, deoarece la data controlului nu s-a putut pune la dispoziția echipei de control listele de inventariere la data de 31.12.2008, respectiv TVA în sumă de .X. lei – ambalaje, .X. lei – mărfuri și .X. lei – înregistrare contabilă eronată”, societatea susține că folosește această cale de a aduce la cunoștință că s-a dispus de către administratorul judiciar la data de 30.08.2011 inventarierea întregului patrimoniu de către o societate de expertiză contabilă înregistrată în Tabloul experților contabili și contabililor autorizați. În urma selecției de oferte din data de 09.09.2011 au depus oferta de servicii 4 firme de expertiză contabilă. Această lucrare a început în luna septembrie 2011 și se va finaliza la sfârșitul anului curent, ocazie cu care se va putea constata efectiv existența sau inexistența stocurilor asupra cărora s-a născut suspiciunea”.*

Societatea menționează că „din analiza bilanțelor contabile lunare pe perioada 2006-2007 existente în arhiva societății s-a constatat o deficiență în ceea ce privește descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute (Anexa 5)”. Pentru a lămurii acest aspect societatea susține că a contractat o expertiză contabilă cu privire la descărcarea de gestiune în perioada specificată și întrucât „volumul de documente este foarte mare, această lucrare nu a putut fi finalizată până la termenul maxim la care se poate depune această contestație. Totuși din documentele studiate până la data prezentei, societatea de expertiză a constatat pentru luna ianuarie 2007 o diferență neînregistrată pe cheltuieli cu mărfurile de .X. lei, după cum reiese și din nota privind rezultatul parțial al expertizei emisă de către .X. S.R.L. – societate de expertiză contabilă înregistrată în Tabloul experților contabili și contabililor autorizați filiala .X. sub nr. de autorizație X, notă atașată prezentei. (Anexa 6).”

Societatea precizează faptul că „în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 s-au strecurat o serie de inadvertențe și neadevăruri cum ar fi precizarea din cap.V – Discuția finală cu contribuabilul, pagina 30 primul paragraf „.X. SPRL, în calitate de administrator judiciar al S.C. .X. SRL .X. nu a transmis până la data de 22.09.2011, ora 16.30 un punct de vedere asupra constatărilor prezentate la data de 19.09.2011”. Această constatare este total eronată având în vedere că la data de 22.09.2011, ora 8.55, a fost transmisă prin fax (în aceeași zi și prin poștă) adresa nr.X/21.09.2011, care a fost recepționată de organul fiscal conform confirmării de la fax atașată. (Anexa 7).”

S.C. .X. SRL susține că prin această adresă și-a exprimat „obiecțiunile cu privire la o serie de inadvertențe ce au fost identificate în Procesul verbal nr..X./19.09.2011 încheiat la Serviciul de inspecție fiscală nr.V din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. și care au fost preluate și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011, fără a se face nicio modificare sau precizare.”

Astfel, prin adresa mai sus menționată, societatea precizează că a dorit includerea în Procesul verbal nr..X./19.09.2011 a următoarelor aspecte lămuritoare:

În ceea ce privește referirea că administratorul judiciar nu a efectuat inventarierea patrimoniului conform Sentinței Comerciale nr..X./F/12.01.2009 pronunțată de Tribunalul Comercial .X. , societatea susține că sentința i-a fost comunicată la data de 21.01.2009 de către instanță, iar odată cu primirea comunicării sentinței a „început demersurile pentru identificarea bunurilor aflate în patrimoniul debitorului, în conformitate cu prevederile art.58 din Legea nr.85/2006”.

De asemenea, odată cu deschiderea procedurii insolvenței, debitorul S.C. .X. SRL a avut obligația să depună actele prevăzute de art.28 alin.(1) din Legea nr.85/2006, ceea ce s-a întâmplat la data de 06.02.2009, depunând în acest sens următoarele acte:

- bilanțul contabil pentru anul 2008,
- lista creditorilor societății.

La data de 13.03.2009, Curtea de Apel .X. a suspendat procedura insolvenței până la data de 24.04.2009, perioadă în care nu a mai putut să îndeplinească nicio atribuție în calitate de administrator judiciar.

Ulterior, la data de 06.05.2009, a fost convocată Adunarea Generală a Asociaților, iar asociații l-au desemnat administrator special pe .X. .X..

La termenul de judecată din data de 29.06.2009, debitorul S.C. .X. SRL a depus la dosar intenție de reorganizare și un proiect de plan de reorganizare.

Societatea menționează că a demarat „efectuarea unor operațiuni care se circumscriu în cadrul activității de inventariere a patrimoniului”, astfel:

- a transmis 109 notificări către creditorii societății,
- a solicitat Primăriei .X., Primăriei .X. , Prefecturii .X. informații cu privire la bunurile mobile și imobile ale societății,
- a transmis adrese către următoarele bănci: XXXXX S.A.

De asemenea, societatea precizează că în data de 08.07.2009 a primit de la Direcția de Impozite și Taxe Locale Sector X .X. , adresa nr..X., prin care a comunicat faptul că debitorul S.C. .X. SRL deține un teren în .X. , str. X, nr.X, în suprafață de X mp, fapt ce l-a determinat pe administratorul judiciar, .X. SPRL, să considere că „înregistrările din balanțe cu privire la conturile „BUC” sunt corecte”, susținând totodată că abia în anul 2011, fostul administrator .X. a adus la cunoștință faptul că „terenul a fost înstrăinat în cursul anului 2006, însă nu a fost scos din evidența D.I.T.L. Sector X .X. .”

Având în vedere cele menționate mai sus, „în opinia administratorului judiciar nu se poate consemna că nu s-a efectuat inventarierea ci poate, doar că aceasta nu a fost făcută în totalitate”. Totodată, acesta susține că „în practica dosarelor de insolvență nu se efectuează inventarierea patrimoniului de către administratorul judiciar, ci doar de către lichidatorul judiciar atunci când se deschide procedura de faliment”, de aceea a considerat că „inventarierea patrimoniului care s-a făcut la sfârșitul anului 2008 de către reprezentanții statutar ai societății este utilă până la momentul când se va face inventarierea anuală aferentă anului 2009,

*sau la momentul intrării în faliment a societății, dacă acest aspect se producea mai rapid decât sfârșitul anului 2009”, mai ales că mandatul său „era provizoriu, conform art.19 din Legea nr.85/2006, până la confirmarea în funcție de către Adunarea Creditorilor din 21.08.2009.” Mai mult, acesta susține că nu i s-a predat și nici nu a preluat gestiunea S.C. .X. SRL în niciun moment și nici nu i s-a prezentat o dare de seama asupra gestiunii de către fostul administrator, în conformitate cu prevederile art.3 pct.30 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, și ale art.265 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale.*

*Societatea susține că „inventarierea efectivă a patrimoniului S.C. .X. SRL a fost realizată în fiecare an din cei la care face referire organul fiscal (2008,2009,2010) de către comisiile constituite prin decizia administratorului special (director general în anul 2008), dl. .X. .X., iar în procesele verbale nu s-au consemnat lipsuri în gestiune sau în patrimoniu.”, iar pe de altă parte, aprecierea dacă a respectat sau nu hotărârea judecătorului sindic „nu o poate face organul de control, ci judecătorul sindic care a dispus acest lucru.”*

*Societatea menționează că organele de inspecție fiscală deși precizează la pagina 3 din raportul de inspecție fiscală că în luna septembrie 2008 s-a predat domnului .X.balanța pe septembrie 2008, iar ulterior aceasta a fost înlocuită cu o alta, fără a preciza cine i-a predat cele două balanțe.*

*În ceea ce privește referirea că „din suma de .X. lei s-a identificat de către .X. SPRL că suma de .X. lei reprezintă depunere în numerar la .X.Bank Romania S.A. fiind înregistrată în evidența contabilă a societății ca și aport asociat Dl. .X.”, precum și faptul că această operațiune „nu este reală”, societatea precizează că „nu .X. SPRL a identificat depunerea respectivă, ci rezultă din „Raport alte încasări – 01.08.2008-31.08.2008” pus la dispoziția S.C. .X. SRL de către fostul administrator, dl..X., și care a fost transmis către organul de inspecție fiscală prin adresa nr..X./11.07.2011 emisă de către S.C. .X. SRL” și susține că „.X. SPRL, prin adresa nr..X./12.09.2011, nu a concluzionat nimic cu privire la acest aspect”, ci doar a aratat „demersurile efectuate pentru a încerca” să lămurească „această situație, transmițând adrese în acest sens către .X.Bank și atașând răspunsul primit de la această bancă.”*

*În ceea ce privește constatarea de la pagina 6 din Procesul verbal nr..X./19.09.2011, respectiv faptul că „până la data de 12.01.2009 administrator a fost dl..X., după această dată de la intrarea în insolvență a fost numit administrator judiciar .X. SPRL”, societatea menționează că nu înțelege „de ce prin procesul verbal se încearcă culpabilizarea administratorului judiciar pentru fapte care au avut loc în anul 2008 sau mai înainte, efectuarea parțială a inventarierii patrimoniului nu înseamnă că se*



*circumscrisse faptelor descrise de organul fiscal și prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale sau ale art.43 din Legea contabilității nr.82/1991.”*

*„Față de toate aceste aspecte”, societatea solicită admiterea contestației și desființarea actelor administrativ-fiscale contestate, respectiv:*

*- Decizia de impunere nr..X./23.09.2011 privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și detaliate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011.*

*- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011.*

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.05.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./23.05.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. , au constatat în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:**

a) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în perioada 13.01.2009-26.04.2009, în condițiile în care prin Sentința Comercială nr..X./F din data de 12.01.2009 pronunțată de către Tribunalul Comercial .X. , în dosarul nr..X. /X. /2008, s-a deschis procedura generală a insolvenței împotriva debitorului S.C. .X. SRL numindu-se lichidator judiciar .X. SPRL .X. (fostă Casa de Insolvență .X. SPRL).

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că de la data intrării în insolvență, respectiv 12.01.2009, societatea era obligată să înscrie mențiunea „taxare inversă” fără să înscrie taxa aferentă pe facturile de livrare de marfă emise, în acest sens s-a dispus societății prin Dispoziție de măsuri corectarea facturilor emise în perioada 13.01.2009-26.04.2009, precum și a deconturilor de TVA pentru perioada februarie 2009 – aprilie 2009.

Având în vedere că societatea nu a respectat prevederile art.160 alin.(1), alin.(2) lit.b), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

b) În timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală liste de inventar, pe perioada 2006-2010 numai aferente punctului de lucru .X. , iar pentru punctul de lucru .X. a prezentat numai inventarul din decembrie 2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat inventarierea întregului patrimoniu pe anii fiscali 2008-2010, respectiv nu a efectuat inventarierea pentru o serie de elemente patrimoniale înregistrate în bilanța analitică cu mențiunea „buc”.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.20 alin.(1) lit.e) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1) și alin.(3) și art.8 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.3 și secțiunea 8, reguli de evaluare din Anexa la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare și art.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Din informațiile primite în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deține terenuri și clădire numai la sediul social din localitatea .X. , str..X., nr.30, jud. .X. , iar aceasta nu a dat lămuriri cu privire la înregistrarea contabilă din luna septembrie 2008, când s-au majorat conturile 2112.BUC „Amenajări de terenuri” cu suma de .X. lei, contul 212.BUC „Construcții” cu suma de .X. lei.

Bilanțul contabil pe anul 2008 a fost depus de către S.C. .X. S.R.L. .X. și auditat fără rezerve, în situația în care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală extras de carte funciară din care să reiasă că ar deține imobil sau terenuri în .X. .

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că administratorul judiciar, .X. SPRL .X. , nu a respectat hotărârea judecătorului sindic din dosarul nr..X. /X. /2008, prin Sentința Comercială nr..X./F din data de 12.01.2009, pronunțată de Tribunalul Comercial .X. în ceea ce privește efectuarea inventarierii bunurilor mobile și imobile aflate în patrimoniul S.C. .X. SRL .X. la valorile din evidențele contabile, având ca termen de fond 09.02.2009.

Prin adresa din data de 20.06.2011, administratorul special, .X. .X. a menționat organelor de inspecție fiscală faptul că inventarierea patrimoniului s-a efectuat „pe .X. , iar elementele patrimoniale care figurează în bilanță cu indicativul „Buc” adică .X. , nu au fost inventariate”, deși la fiecare întâlnire atât cu firma de insolvență cât și cu asociatul și fostul administrator .X., a cerut acest lucru, nu a intrat în posesia acestor inventare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2008 s-a predat domnului .X., în calitate de contabil șef, bilanța pe septembrie 2008, având sold final în sumă totală de .X. lei, iar ulterior s-a transmis acestuia o nouă bilanță având sold final în sumă totală de .X. lei, micșorându-se soldurile finale cu suma de .X. lei.

Astfel, acestea au constatat că în perioada 31.08.2008-30.09.2008 au avut loc modificări în structura contului 371.BUC „Mărfuri”, respectiv s-a stornat de pe mărfuri suma de .X. lei, (conturile 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” rămânând neschimbate în bilanța retransmisă), în corespondență cu:

- s-a stornat datoria din contul 401.BUC „Furnizori” cu suma de .X. lei,

- s-au majorat următoarele conturi:

- 2112.BUC „Amenajări de terenuri”, cu suma de .X. lei,
- 212.BUC „Construcții” cu suma de .X. lei,
- 3028.BUC „Alte materiale consumabile” cu suma de .X. lei,
- 5121.BUC „Conturi la bănci în lei” cu suma de .X. lei,
- 455.BUC „Sume datorate asociaților” cu suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în adresa nr..X./11.07.2011, depusă de S.C. .X. SRL, se menționează:

*„În ceea ce privește inventarierea în anul 2010 a activelor notate în bilanța analitică cu analitic „BUC” nu s-a efectuat inventarierea pentru că nu existau documente primare pentru aceste solduri. Din discuția cu dl..X., reprezentantul societății .X., firma care a fost responsabilă cu contabilitatea societății până la 31.12.2008, acesta ne-a spus că nu știe ce reprezintă respectivele solduri, că nu-și amintește de aceste înregistrări contabile pe conturile: 212.buc, 2112.buc, 371.buc, 3028.buc și cel mai probabil sunt eronate. Din analiza sumelor rezultă că soldurile însumate au aceeași valoare cu diminuarea contului de marfă (371.buc). Dl..X. a susținut că marfa și ambalajele aferente ar putea fi în custodia partenerilor comerciali. Noi nu am identificat o situație extracontabilă cu marfa aflată la terți. Urmează să facem adrese către acești parteneri comerciali pentru identificarea acestui stoc de marfă. [...]”*

De asemenea, domul .X., în calitate de asociat și fost administrator, prin explicațiile din data de 09.09.2011, a precizat:

*„Referitor la diminuarea stocului de mărfuri am întrebat pe d-nul .X. care mi-a spus că nu își amintește de ce s-a făcut și probabil a fost o greșeală [...]”*

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni asupra existenței stocurilor din conturile 2112.BUC „Amenajări de terenuri”, 212.BUC „Construcții”, 3028.BUC „Alte materiale consumabile”, 371BUC „Mărfuri”, 381.BUC „Ambalaje”, în valoare totală de .X. lei, deoarece nu s-a efectuat inventarierea faptică a acestora, ele fiind reportate începând cu anul 2008 în bilanțurile contabile ale societății, acestea existând în balanța de verificare la decembrie 2010 și raportate în bilanțul contabil pe anul 2010, motiv pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ținând cont de prevederile art.128, alin.(4) și art.134 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2008, societatea a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, factura nr..X./30.06.2008 în sumă totală de .X. lei emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând diferite sortimente de vinuri în valoare de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei, în condițiile în care ar fi trebuit să înregistreze suma de .X. lei în contul 371.Buc „Mărfuri”, iar ulterior, în momentul vânzării vinurilor, să înregistreze respectiva sumă pe contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Ținând cont de cele relatate mai sus, organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni asupra stocului de marfă aferentă facturii nr..X./30.06.2008, stoc cu care trebuia majorată valoarea din contul 371.BUC „Mărfuri”, cu suma de .X. lei. Deoarece nu s-a efectuat inventarierea faptică a contului 371.BUC „Mărfuri”, în evidențele contabile puse la dispoziție nu se regăsește acest stoc la 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ținând cont de prevederile art.128 alin.(4) și art.134 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) De asemenea, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2007-iunie 2008, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din facturi cu seria „AUTO” emise de către punctul de lucru din .X. .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, deoarece aceste facturi nu au putut fi prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, nefiind respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e) De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor seria F YDR nr..X./17.05.2006 și nr..X./24.05.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. deoarece aceste facturi nu au putut fi prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.51 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în baza celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit:

a) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a completat eronat declarațiile de impozit pe profit pe anul 2006 și 2007, nerespectând prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt care au stabilit un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei.

b) Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a completat eronat declarația de impozit pe profit pe anul 2008, întrucât a înregistrat eronat la rândul 13 pierderea realizată în anul 2008, nu a înregistrat amortizarea fiscală și nici cheltuiala cu sponsorizarea.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente justificative pentru cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, pe anul 2008, nerespectând prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate, pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei.

Prin urmare, în baza celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă totală de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere 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 invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție - Serviciul Teritorial Oradea cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr. .X./04.07.2011 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.09.2011.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a efectuat inventarierea faptică a stocurilor din conturile 2112.BUC „Amenajări de terenuri”, 212.BUC „Construcții”, 3028.BUC „Alte materiale consumabile”, 371BUC „Mărfuri”, 381.BUC „Ambalaje”, acest fapt ridicând suspiciuni asupra existenței acestor stocuri.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008, au avut loc modificări ale contului 371 „Mărfuri”, fără ca societatea să dețină documente justificative care au stat la baza stornărilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu au avut la bază operațiuni reale.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații totale în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt indicii privind săvârșirea unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și ale infracțiunii de fals intelectual prevăzută de art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului

de pe lângă Judecătoria .X. , Sesizarea penală nr..X./03.10.2011 la baza căruia au stat constatările din Procesul verbal nr..X./19.09.2011, constatări care se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011.

**În drept**, art. 214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

***"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 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 organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./23.09.2011, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor au avut suspiciuni asupra existenței stocurilor din conturile 2112.BUC „Amenajări de terenuri”, 212.BUC „Construcții”, 3028.BUC „Alte materiale consumabile”, 371BUC „Mărfuri”, 381.BUC „Ambalaje”, în valoare totală de .X. lei, deoarece nu s-a efectuat inventarierea faptică a acestora, ele fiind reportate începând cu anul 2008 în bilanțurile contabile ale societății, acestea existând în balanța de verificare la decembrie 2010 și raportate în bilanțul contabil pe anul 2010, iar societatea nu a putut preciza locația acestora până la finalizarea inspecției fiscale, existând elemente de suspiciune cu privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca societatea să efectueze înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni fictive cu scopul diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, de a se sustrage de la plata obligațiilor față de bugetul de stat, precum și de a face concurență neloială față de societățile care își plătesc datoriile către bugetul de stat.

Astfel, urmare constatărilor, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. , Procesul verbal nr..X./19.09.2011 încheiat la S.C. X S.R.L și Sesizarea penală nr..X./03.10.2011 în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și ale art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. (1) lit.a după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că *“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2, din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanță are unele indicii.”*

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care aceasta a reținut că *“nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că, *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.



Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *”în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie 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 prin Sesizarea Penală nr..X./03.10.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. , înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. , organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul S.C. .X. SRL se ridică problema realității existenței stocurilor, a înregistrărilor în contabilitate a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și a unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de fals intelectual.

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 ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *”penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

***”Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”***, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de ***.X. lei***, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

***indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”***

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele:

***“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.”***

**2). Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de S.C. .X. SRL în condițiile în care prin contestația formulată aceasta nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a completat eronat declarațiile de impozit pe profit pe anul 2006 și 2007, nerespectând prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a completat eronat declarația de impozit pe profit pe anul 2008, întrucât a înregistrat eronat la rândul 13 pierderea realizată în anul 2008, nu a înregistrat amortizarea fiscală și nici cheltuiala cu sponsorizarea. De asemenea, societatea nu a prezentat documente justificative pentru cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, pe anul 2008, nerespectând prevederile art.21

alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Având în vedere cele constatate, pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei.

Prin urmare, în baza celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă totală de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Contestatară se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei totale de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală, **fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere**, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la suma menționată mai sus.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea 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.

Se reține că în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./23.09.2011, societatea

contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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 contestatorului.**

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. SRL deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./23.09.2011, nu aduce motivații 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 acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația** formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.09.2011

emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează „**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**”.

**3). În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .X./23.09.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./23.09.2011, organele de inspecție fiscală având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 au dispus următoarele măsuri:

- întocmirea Declarațiilor informative 394 referitoare la achizițiile pe teritoriul național, aferente perioadei 01.01.2007-31.12.2010,
- corectarea facturilor emise de S.C. .X. SRL în perioada 13.01.2009-26.04.2009, precum și a deconturilor de TVA pentru lunile februarie 2009-aprilie 2009,
- stornarea din evidența contabilă a facturilor înregistrate de două ori, cuprinse în Anexa nr.69 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011, precum și a deconturilor de TVA aferente pentru perioada iulie 2006-martie 2007.

**În drept**, potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie*

vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către: [...]

c) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.*”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”**

coroborate cu punctul 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

**“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”**, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. , în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.a), art.216 alin.(1) și alin.(4) și art. 217 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.1, pct.11.1 lit.b) și pct.12.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.09.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. , pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

**2) Suspendarea soluționării contestației** formulată de S.C. Imex S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.09.2011 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, 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.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția adoptată pe latură penală.

**3) Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind capătul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.09.2011 și transmiterea contestației formulată de S.C. .X. SRL împotriva acestui act administrativ fiscal, Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. spre competența soluționare.

**4) Respingerea contestației formulată de S.C. .X. SRL prin administratorul special .X. .X.,** împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.09.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. , **ca fiind depusă de o persoană lipsită de calitate de a contesta.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**  
**X**