



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 387 10 00 int.2043  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 313 / 2013**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X. S.A. .X. - în insolvență**

**prin lichidator judiciar .X. din .X.,**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală  
sub nr.907357/19.08.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./12.08.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/19.08.2013 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. - în insolvență având CUI X prin .X. din .X., strada X, județul .X., desemnat prin Sentința civilă nr..X./21.05.2013 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..X./95/2012 privind procedura insolvenței, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013, denumită în continuare decizie de impunere.

Societatea solicită anularea deciziei de impunere și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,

- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - redevența minieră,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

Față de data comunicării deciziei de impunere, prin remitere sub semnătură în data de **19.06.2013** așa cum reiese din adresa nr..X./19.06.2013 de comunicare a actului administrativ fiscal, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la D.G.F.P. .X. la data de **18.07.2013** sub nr..X., conform ștampilei Serviciului registratură aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. - în insolvență.

**I.** Societatea consideră netemeinică și nelegală Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 având în vedere următoarele motive :

**A.** Referitor la respectarea procedurii de inspecție fiscală, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au administrat pentru determinarea stării de fapt fiscale, toate mijloacele de probă necesare fundamentării constatărilor fiscale, conform art.43 alin.1, art.46 alin.2, coroborate cu art.57 și art.58 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că au procedat la stabilirea de impozite și taxe suplimentare având ca justificare doar o parte din documente, cărora le-au dat interpretări cu tendința de a schimba realitatea și justetea faptelor.

De asemenea, nu au fost respectate de către organele de inspecție fiscală prevederile art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu au fost luate în considerare documentele justificative de la diverși agenți economici care au executat și facturat contestatarii contravaloarea lucrărilor

efectuate pe bază de contracte bilaterale și nici nu au fost solicitate documente care să justifice fiecare operațiune economică în parte.

Societatea consideră că au fost încălcate prevederile art.97 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că pe perioada de suspendare a inspecției fiscale, de 14 luni și 7 zile nu a fost confirmată finalizarea verificărilor încrucișate la furnizori, iar prin neefectuarea sau neluarea în considerare a proceselor verbale de control încrucișat, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.64 și art.65 alin.2 din același act normativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat lucrările facturate ca fiind fictive, pe motiv că prestatorii nu aveau posibilitatea de a executa lucrări, cu toate că din baza de date a A.N.A.F. a rezultat că toate facturile emise de furnizori au fost înregistrate în contabilitate și au fost raportate prin deconturile lunare de TVA, cât și prin Declarația 394.

Contestatară critică Procesul verbal nr..X./13.06.2013 aratănd că, în timpul verificării nu a existat nicio cooperare între organul fiscal și administratorul special, nu au fost solicitate acestuia documente de evidență contabilă, iar la finalizarea verificării nu a fost consemnată discuția finală cu contribuabilul, fiind încălcate prevederile art.105 alin.8 și art.107 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, solicitarea de informații reprezintă doar unul din procedeele pe care organele de inspecție fiscală puteau să le administreze, conform prevederilor art.49 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**B.** Contestatară susține că pe parcursul inspecției fiscale a fost lipsită de posibilitatea formulării punctului de vedere cu privire la constatări și consecințele lor fiscale, prin încălcarea prevederilor art.107 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la data de 17.06.2013, după ce s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală, nu existau explicații scrise și/sau punct de vedere asupra constatărilor echipei de inspecție fiscală din partea lichidatorului judiciar, ca reprezentant al societății verificate.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au consemnat numărul și data adresei și nici modul de transmitere la contribuabil a înștiințării și nu avut intenția de a invita pe foștii administratori la discuția

finală, astfel că a fost îngrădit dreptul de a fi ascultat prevăzut la art.9 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare fiind produse grave prejudicii societății.

**C.** Contestatara susține că Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 a fost întocmit cu nerespectarea instrucțiunilor O.P.A.N.A.F. nr..X./23.08.2007, nu au fost anexate procesele verbale întocmite pe parcursul efectuării inspecției, consemnate în capitolul 5, pct.1, pag. 68 din respectivul act administrativ.

**D.** Contestatara consideră că organele de inspecție fiscală se contrazic în ce privește stabilirea consecinței fiscale și a temeiului legal în baza cărora au stabilit obligațiile fiscale pentru unele dintre constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013, astfel :

**1.** Referitor la impozitul pe profit suplimentar, contestatara susține că profitul suplimentar a fost stabilit urmare neacceptării la deductibilitate a sumei de .X. lei, din care valoarea lucrărilor în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de X facturi, fără prezentarea unui motiv întemeiat sau a unui înscris care să justifice neacordarea deductibilității respectivei sume.

Contestatara susține că aceste cheltuieli reprezintă valoarea unor lucrări executate în subantrepriză, pe bază de contracte legal încheiate în calitate de antreprenor/beneficiar și următorii agenți economici :

- S.C. .X.S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei reprezentând lucrări de apărare mal râu .X. DN 20 și consolidare conducte .X. .X. executate în perioada mai-iunie 2010,
- S.C. .X. S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei,
- S.C. .X.S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei reprezentând lucrări executate și facturate în perioada sept.-dec.2011,
- S.C. .X. S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei reprezentând lucrări executate și facturate în perioada sept.-dec.2009,
- S.C. .X. S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei executate și facturate în luna martie 2010.

Societatea susține că nu a fost acordată deductibilitate fiscală pentru aceste cheltuieli, pe motiv că existau suspiciuni față de realitatea tranzacțiilor, pe baza unor considerente neverificate și nejustificate în vreun fel, deși lucrările au făcut obiectul unor contracte de lucrări legal încheiate cu beneficiarii finali/finanțatorii: .X. .X. .X., .X. .X. S.A., AN X – X Bazinul de apă

.X. - .X., .X. S.A., Primăria .X., R.A. .X. .X., S.C. .X. S.A. .X., Regia Națională a Pădurilor .X. - Direcția Silvică .X., S.C. .X. S.A., AN X - DA .X., AN X - DA X, S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A., Consiliul Județean .X., Consiliul Județean .X., .X. S.A.-Sucursala Termocentrale .X., Consiliul local .X., Primăria .X..

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au recunoscut veniturile înregistrate în contabilitatea patrimonială rezultate din facturarea către beneficiarii finali ai lucrărilor executate în subantrepriză și facturate prin cele 118 facturi, precum și TVA colectată aferentă, fără însă să admită deductibilitatea la calculul profitului impozabil a contravalorii lucrărilor executate în subantrepriză și nici TVA deductibilă aferentă.

Societatea arată că a fost efectuat control încrucișat de către D.G.F.P. .X. la data de 18.05.2012 numai la subantreprenorul S.C. .X.S.R.L. .X., dar organele de inspecție fiscală nu au precizat numărul și data încheierii procesului verbal și nici nu a fost anexat la Raportul de inspecție fiscală contestat, contrar prevederilor O.M.F.P. nr..X./2007.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare venituri suplimentare în sumă de .X. lei pe baza unor facturi presupuse a fi fost fictive, sumă cu care a majorat rezultatul fiscal în mod nejustificat și solicită exonerarea de la plata impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesoriilor aferente.

**2.** Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au întocmit nicio situație veridică din care să reiasă TVA deductibilă pe fiecare factură de achiziție și nu a întocmit nicio situație analitică bazată pe fapte reale din care să rezulte TVA colectată suplimentar pe fiecare factură de vânzări/livrări de bunuri și prestări de lucrări și servicii.

Astfel, situația anexată la procesul verbal nr..X./13.06.2013 a fost întocmită pe baza unor date care nu corespund cu datele din evidența contabilă și nici cu cele din deconturile de TVA, respectiv din jurnalele de vânzări, situație care justifică netemeinicia constatărilor cu privire la așa-zisele venituri suplimentare pentru care a fost calculată TVA suplimentară de plată și accesoriile aferente.

**3.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 s-a procedat la recalcularea redevenței miniere datorate pentru perioada 01.07.2008 - 30.09.2009, dispusă ca urmare a faptului că „*de la data ultimei verificări fiscale și până în prezent au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare*”, fără a fi menționate elementele suplimentare la care se face referire în adresa Agenției Naționale

pentru Resurse Minerale - Direcția Generală de Inspecție și Supraveghere Teritorială a Activităților Miniere și Operațiuni Petroliere nr..X./29.10.2012.

Contestatarul susține că anul 2009 a făcut obiectul unei inspecții fiscale fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.10.2010 prin care a fost stabilită o redevență minieră suplimentară în sumă de .X. lei, iar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./1002.2012 a fost verificat modul de stabilire a redevenței miniere datorate pentru anul 2010, nefiind constatată redevență minieră suplimentară.

Societatea arată că echipa de inspecție fiscală nu a specificat niciun element suplimentar care să ducă la reverificare, nu a întocmit nicio situație veridică din care să reiasă modul de calcul al redevenței miniere stabilite suplimentar, dar a stabilit suma de .X. lei pentru care au fost calculate și accesoriile aferente.

Mai mult, decizia de impunere este lovită de nulitate deoarece nu respectă condițiile de formă și conținut prevăzute de art.87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare fiind produse grave prejudicii societății, respectiv nu cuprinde baza de impunere la care a fost calculată redevența minieră.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea actelor administrativ - fiscale contestate.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013, constatându-se următoarele:**

**Impozitul pe profit**

Perioada verificată : 01.10.2009 - 31.12.2012, obiectul de activitate constă în lucrări de demolare a construcțiilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a desfășurat tranzacții cu afiliați, respectiv cu S.C. .X. S.A. din .X. la care administratorul contestatului, X este administrator și asociat deținând 99.99 % din părțile sociale și cu S.C. .X. S.R.L. comuna .X., județ .X., societate la care X deține 95 % din părțile sociale.

Societatea nu a declarat pe perioada verificată, toate achizițiile/livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național prin Declarațiile informative formularul 394 depuse la A.F.P. pentru contribuabili mijlocii .X., fiind trecute eronat codurile fiscale ale partenerilor.

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor facturi emise de S.C. .X.S.R.L. comuna .X., județ .X., S.C. .X. S.R.L. comuna .X., județ .X., S.C. .X.S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. comuna .X., județ .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele puse la dispoziție de administratorul societății nu sunt suficiente pentru a proba realitatea efectuării serviciilor/lucrărilor facturate de cele cinci societăți sus enumerate, în sensul dispozițiilor legale și nici pentru acceptarea înregistrării acestora la cheltuieli deductibile fiscal, în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți” și contul 4426 „TVA deductibilă”.

Organele de inspecție fiscală au solicitat verificări încrucișate la S.C. .X.S.R.L. comuna .X., județ .X., urmare cărora D.G.F.P. .X. a întocmit procesul verbal din data de 08.05.2012 și ulterior a solicitat D.G.F.P. .X. verificarea S.C. .X. S.R.L. comuna .X., județ .X..

Din verificările efectuate la cele două societăți comerciale a rezultat că respectivele societăți au comportament de firme fantomă, cu alt obiect de activitate și nu au .X.ența, calitatea, dotările și nici forța de muncă, necesare pentru a efectua lucrările de amploare și complexitate ridicată, respectiv construcții hidrotehnice, rețele de canalizare și stații de epurare, punere în siguranță a conductelor de transport țigăi, modernizare și reabilitare drumuri și viaducte, consolidare poduri, îndiguiri, ecologizare zone.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele :

1. Pentru lucrările contractate în subantrepriză cu S.C. .X. S.A. din .X., respectiv: apărare mal râu .X. pentru protecția conductei DN 20 Sinaia - Filipești, consolidare conducte .X. - Proiect grup zăcăminte .X., s-a constatat că a fost înregistrată în evidența contabilă a contestatarii, la luna iunie 2010 suma de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unor lucrări specifice de îndiguiri și consolidări conducte, facturate de S.C. .X.S.R.L. comuna .X., județ .X..

Astfel, s-a constatat că S.C. .X.S.R.L. are ca obiect de activitate fabricarea produselor obținute din prelucrarea țigăiului, dar activitatea era suspendată pentru perioada 01.07.2010-30.06.2013, conform extrasului de registru nr.X/30.08.2010 eliberat de O.N.R.C. .X..

Totodată pentru lucrările de amenajare și consolidare specificate prin contractul nr.X/05.04.2010 nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală devize, situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau

orice alte documente care să justifice efectuarea lucrărilor care fac obiectul respectivului contract, așa cum reiese din procesul verbal de control încrucișat nr.X/09.05.2012 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. la S.C. .X.S.R.L.

**2.** Referitor la tranzacțiile cu S.C. .X. S.R.L. din .X., județ .X., reprezentând lucrări de construcții hidrotehnice, rețele canalizare, stații epurare, siguranța conducte de transport țigăi, reabilitare drumuri și viaducte, consolidare poduri, ecologizare zone, din răspunsul D.G.F.P .X. nr.X/28.01.2013 a reieșit că această societate nu funcționează la sediul social declarat, nu putea efectua aceste lucrări, în condițiile în care are ca obiect de activitate comerț cu ridicata de material lemnos, material de construcții și echipamente sanitare, nu a declarat salariați, dar are declarate achiziții de marfă, de aproximativ aceeași valoare de la diverse societăți, care la rândul lor nu au declarat aceste livrări către firma din județul .X., pe motiv că ele nu au existat în realitate.

**3.** Referitor la tranzacțiile cu S.C. .X.S.R.L. cu sediul în .X. strada Subcetate nr.104, sector 1 s-a constatat că această societate are ca obiect de activitate comerț cu ridicata de produse cosmetice și parfumerie, declarat prin bilanțul depus pentru anul 2008, nu a depus bilanțurile contabile aferente anilor 2009-2011. Astfel, la momentul controlului inopinat, la adresa declarată se afla un imobil de 8 apartamente, unde nu a răspuns nimeni, nu avea salariați și nici utilaje necesare efectuării lucrărilor de mare complexitate (reprezentând regularizare și consolidare râu Siret, apărare mal pârâu Rachitiș, reabilitare drum forestier .X., regularizare a râului Argeș) așa cum reiese din adresa nr..X./27.05.2013 emisă de Administrația finanțelor publice sector X .X..

**4.** Referitor la tranzacțiile derulate cu S.C. .X. S.R.L. din .X., s-a constatat că aceasta nu a depus bilanțul contabil aferent anului 2009 iar cele X de facturi emise către contestatară nu poartă nicio semnătură de primire, ci numai semnătura și ștampila furnizorului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru efectuarea lucrărilor specificate prin contractul de prestari servicii nr.X/03.07.2009, respectiv reabilitare conducta de transport DN 20 X, amenajare a râului X și afluenți, protecția resurselor naturale-consolidare versant în satul X, S.C. .X. S.R.L. nu deținea salariați și nici utilaje necesare efectuării lucrărilor.

**5.** Referitor la prestările de servicii facturate de S.C. .X. S.R.L. din .X., sat Valea X, județ .X. s-a constatat că respectivul prestator are ca obiect de activitate lucrări de instalații electrice și nu deține utilaje specifice și forța de



muncă specializată în executarea de lucrări de mare complexitate, respectiv lucrări de regularizare a râului X în zona X, consolidări conducte .X., iar facturile emise în 2010 nu poartă nicio semnătură de primire.

Deoarece decontarea facturilor între contestatară și S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. a fost justificată cu avize de depunere a banilor în cont personal și bilete la ordin pentru suma de .X. lei, documente care nu poartă viza unei unități bancare, organele de inspecție fiscală au constatat că prin aceste documente s-a dorit stingerea unor presupuse datorii reciproce, fără decontare efectivă sau disponibilizare de numerar.

În concluzie, s-a constatat că respectivele servicii/lucrări, dacă au fost efectuate în realitate, puteau fi efectuate numai de către S.C. .X. S.A. din .X., singura societate din acest lanț care avea obiect de activitate realizarea de astfel de lucrări, deținea mijloacele de producție și forța de muncă calificată necesară pentru efectuarea lucrărilor, iar procurarea de documente de la societățile prestatoare mai sus enumerate s-a efectuat cu scopul de a diminua sau chiar eluda obligațiile datorate bugetului de stat.

Astfel, în urma analizei actelor și documentelor puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale și a informațiilor din baza de date și evidența informatizată a A.N.A.F, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent acestora.

**b)** Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat eronat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal în luna iulie 2010 suma de .X. lei și în trim. IV 2012 suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere, fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**c)** Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal în luna august 2012 suma de X lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, fără a avea la bază documente justificative, fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120 alin.1 din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.1 din același act normativ.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată : 01.10.2009 - 31.12.2012.

a) În urma analizei actelor și documentelor puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale și a informațiilor din baza de date și evidența informatizată a A.N.A.F. privind obiectul de activitate, cifra de afaceri, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu deține documente justificative prevăzute de legislația în vigoare privind deducerea TVA aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. .X.S.R.L. comuna .X., județ .X., S.C. .X. S.R.L. comuna .X., județ .X., S.C. .X.S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. comuna .X., județ .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.145 alin.2 și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat existența unei TVA nedeclarată pe luna august 2012 în sumă de .X. lei, fiind stabilită în sarcina societății ca diferență suplimentară, conform art.94 alin.3 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății aferent TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.1 din același act normativ.

### **Redevența minieră**

Perioada verificată : 01.07.2008 - 31.12.2012.

Urmare adresei Agenției Naționale pentru Resurse Minerale-Direcția Generală de Inspecție și Supraveghere Teritorială a Activităților Miniere și Operațiuni Petroliere nr..X./29.10.2012 înregistrată la D.G.F.P. .X. sub nr..X./05.11.2012 prin care s-a comunicat că S.C. .X. S.A. din .X. a exploatat cantități mai mari de nisip și pietriș decât cele declarate, organele de

inspecție fiscală au întocmit referatul pentru reverificarea redevenței miniere în baza căruia a fost emisă Decizia de reverificare nr..X./12.06.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de exploatare a resurselor minerale a fost realizată în baza permiselor de exploatare: nr..X./12.05.2009 și nr..X./30.09.2010 în perimetrul temporar de exploatare Dragutești .X. 4, județul .X..

În urma verificării anului 2009 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2.10.2010 și Decizia de impunere nr.F-GJ .X./29.10.2010 prin care s-a calculat o redevență minieră suplimentară în sumă de .X. lei.

În urma verificării anului 2010 nu a fost constatată nicio sumă reprezentând redevență minieră, conform Raportului de inspecție nr..X./1002.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat suplimentar față de suma de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-GJ .X./29.10.2010, o redevență minieră în sumă de .X. lei (.X. lei redevența minieră aferentă anului 2009 + .X. lei redevența minieră aferentă anului 2010) care nu a fost declarată de contribuabil la organul fiscal teritorial.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății aferent redevenței miniere suplimentare, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, până la data intrării societății în insolvență respectiv 12.03.2013, conform prevederilor art.120 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.1 din același act normativ.

Urmare inspecției fiscale efectuate, Direcția generală a finanțelor publice .X. a întocmit Procesul verbal nr..X./13.06.2013 și a formulat sesizarea penală nr..X./17.06.2013 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu privire la un prejudiciu în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

**III.** Având în vedere susținerile contestatarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

#### **Aspecte procedurale**

În conformitate cu prevederile art.94 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

De asemenea, potrivit art.105 alin.1 din același act normativ :

*„(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspekție fiscală procedează potrivit art.94 alin.3 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare la:

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*
- d) solicitarea de informații de la terți;*
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;*
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;*
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);*
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;*
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal”.*

În același sens, în conformitate cu prevederile art.2 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspekției fiscale, în vigoare în perioada verificată, organele de inspekție

fiscală pot suspenda inspecția fiscală pentru efectuarea de controale încrucișate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la determinarea situației fiscale a S.C. .X. S.A. din .X. atât documentele prezentate de contribuabil, cât și rezultatele controalelor încrucișate solicitate și efectuate de organele de inspecție fiscală la contribuabilii cu care contestatara a avut relații comerciale, dar și informațiile aflate pe site-ul A.N.A.F. și elementele suplimentare furnizate de alte instituții ale statului.

Astfel nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor impozite și taxe suplimentare având ca justificare doar o parte din documente, la care le-au dat interpretări cu tendința de a schimba realitatea și justetea fenomenelor economice, în scopul dovedit de a stabili obligații fiscale suplimentare.

Cât privește susținerile din contestație referitoare la procesul verbal încheiat în data de 13.06.2013, organul de soluționare a contestației reține că acest proces verbal este anexă la Raportul de inspecție fiscală și întrucât nu reprezintă titlu de creanță, deoarece nu stabilește raporturi juridice sau obligaționale între organul de inspecție fiscală și contribuabil, nu este susceptibil a fi contestat.

Referitor la invocarea nerespectării de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale privind discuția finală, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./17.06.2013, contribuabilul a fost înștiințat asupra locului, datei și orei de desfășurare a discuției finale.

Referitor la argumentele invocate de contestatoare cu privire la reverificarea redevenței minere, organul de soluționare a contestației reține că, în conformitate cu dispozițiile art.105 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*„(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”*

și ale art. 105 alin.1 și alin.4 din același act normativ :

*“(1) Prin excepție de la prevederile art.105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.(...)”*

(4) *La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. (...)*”.

Din prevederile legale invocate, coroborate cu cele ale ar.207 alin.1 din același act normativ se reține că S.C. .X. S.A. avea posibilitatea ca în termen de 30 de zile de la data comunicării să conteste Decizia de reverificare nr..X./12.06.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P .X..

Neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea, astfel încât S.C. .X. S.A. a pierdut dreptul procedural ca urmare a neexercitării sale în interiorul termenului statornicit de lege.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

Întrucât societatea nu a înțeles să conteste Decizia de reverificare nr..X./12.06.2013 reiese că aceasta a fost însușită de contribuabil, astfel că documentele privind nelegalitatea reverificării formulate prin cerere de contestatară, îndreptată împotriva actului administrativ emis ca urmare reverificării nu pot fi analizate și reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia decizia de impunere este lovită de nulitate deoarece nu ar respecta condițiile de formă și conținut prevăzute de art. 87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că formularul „*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*” se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 971/2006 privind aprobarea respectivului formular.

Criticile societății referitoare la modul de completare a deciziei de impunere nu sunt de natură a atrage nulitatea acesteia, nefiind întrunite vreuna din situațiile enumerate limitativ la art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, deoarece excepțiile de procedură invocate prin contestație nu sunt fondate, se va proceda la analiza pe fond a cauzei.

**1. Referitor la suma de X lei reprezentând :**

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

**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 constatările din Procesul verbal nr..X./13.06.2013 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. ale cărui constatări sunt identice cu cele ale Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./17.06.2013 înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.A. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. au constatat că societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal și a dedus TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la prestatori de lucrări executate în subantrepriză, pe bază de contracte încheiate cu următorii agenți economici :

- S.C. .X.S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezintă valoare lucrări de apărare mal râu .X. DN 20 și consolidare conducte .X. .X. din perioada mai-iunie 2010 și .X. lei reprezintă TVA,
- S.C. .X. S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei din care X lei reprezintă valoare lucrări și .X. lei TVA,
- S.C. .X.S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezintă valoare lucrări facturate în perioada sept.-dec.2011 și .X. lei reprezintă TVA,
- S.C. .X. S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezintă valoare lucrări facturate în perioada sept.-dec.2009 și .X. lei reprezintă TVA ,
- S.C. .X. S.R.L. - X facturi în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezintă valoare lucrări facturate în luna martie 2010 și .X. lei reprezintă TVA.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli facturate de societăți care au alt obiect de activitate și nu au .X.ența, calitatea, dotările și nici forța de muncă, necesare pentru a efectua lucrări de amploare și complexitate ridicată, au avut drept

consecință denaturarea rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv reflectate în bilanț.

Față de aspectele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale în sumă de **.X. lei** reprezentând : impozit pe profit suplimentar, TVA și accesorii aferente.

Organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, sesizarea penală nr..X./17.06.2013 și Procesul verbal nr..X./13.06.2013 ale cărui constatări sunt identice cu cele ale Raportului de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la un prejudiciu în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

**În drept,** potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependentă de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.



Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, în speță **se pune problema realității operațiunilor înregistrate în facturile emise de prestatorii de servicii/lucrări și înregistrate în evidența contabilă a societății contestatoare, operațiuni care au avut drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.**

În urma verificărilor efectuate și a controalelor încrucișate desfășurate, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele servicii/lucrări, dacă au fost efectuate în realitate, puteau fi efectuate numai de către S.C. .X. S.A. din .X., singura societate din acest lanț care avea obiect de activitate realizarea de astfel de lucrări, deținea mijloacele de producție și forța de muncă calificată necesară pentru efectuarea lucrărilor, iar procurarea de documente de la societățile prestatoare s-a efectuat cu scopul de a diminua sau chiar eluda obligațiile datorate bugetului de stat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au transmis organelor de cercetare penală, respectiv Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., sesizarea penală nr..X./17.06.2013 în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile înregistrate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității tranzacțiilor efectuate și operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor X 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.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 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 instanța are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională 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”*.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., sesizarea penală nr..X./17.06.2013, având în vedere că S.C. .X. S.A. nu poate demonstra realitatea achizițiilor de servicii/lucrări, fapt ce a condus la crearea unui prejudiciu bugetului de stat reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

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

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoge sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrariedade între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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, 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, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*“(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.”*

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.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 [...]”.*

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 suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, TVA, stabilite suplimentar și accesoriile aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

**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 pentru suma de .X. lei, în condițiile în care prin contestație societatea nu depune documente, nu aduce argumente și nu invocă temeieri legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă totală de .X. lei, compus din suma de .X. lei aferentă unor servicii/lucrări facturate de S.C..X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., constatate ca fiind fictive și din suma de .X. aferentă cheltuielilor efectuate cu plata majorărilor de întârziere și celor cu prestări de servicii fără documente justificative, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.b) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă operațiunilor derulate cu societățile mai sus enumerate.

Prin contestație, societatea contestă întreaga sumă stabilită în sarcina sa, dar aduce argumente numai în ce privește impozitul pe profit și TVA aferente cheltuielilor cu servicii/lucrări facturate de cele cinci societăți menționate anterior.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, societatea nu prezintă argumente în susținerea cauzei.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,*

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

*„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”.*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea are obligația să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

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.249 *„cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.65 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 aceluia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează: *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Se reține că, S.C. .X. S.A. contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată și TVA aferente cheltuielilor cu servicii/lucrări facturate de cele cinci societăți sus menționate, constatate ca fiind operațiuni fictive de organele de inspecție fiscală.

Deși cheltuielile aferente acestor operațiuni sunt în sumă de .X. lei, la care corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei, se reține că prin contestație societatea face confuzie, susținând că *„organul de inspecție fiscală a stabilit prin estimare în sumă de .X. lei urmare unor facturi presupuse a fi fost fictive”* deoarece în baza de impozitare în sumă de .X. lei este inclusă și contravaloarea cheltuielilor efectuate cu plata majorărilor de întârziere și cele cu prestările de servicii fără documente justificative în sumă de .X. lei la care corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

În concluzie, societatea nu prezintă documente, nu aduce argumente și nu invocă temeieri legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile efectuate cu plata majorărilor de întârziere și cele cu prestările de servicii fără documente justificative și TVA aferentă, sau care să modifice cuantumul obligațiilor fiscale principale și accesorii în sumă de .X. lei stabilite în sarcina sa.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia: *“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 sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”*, contestația formulată de **S.C. .X. S.A. - în insolvență** va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația pentru suma de .X. lei, în baza principiului de drept conform căruia "*accessorii urmează principalul*", contestația se va respinge ca nemotivată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

stabilite în mod legal în baza prevederilor art.120 alin.1 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.

**3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :**

- .X. lei - redevența minieră,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

**cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației societății de a calcula și vira redevența minieră pentru cantitățile de nisip și pietriș exploatare în perimetrul temporar de exploatare .X. .X. X, județul .X., nedecarate, în condițiile în care quantumul redevenței miniere stabilită de plată este egal cu baza impozabilă la care s-a aplicat cota redevenței, iar din Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ .X./17.06.2013 nu reiese modul de calcul al acesteia.**

**În fapt,** urmare adresei Agenției Naționale pentru Resurse Minerale - Direcția Generală de Inspecție și Supraveghere Teritorială a Activităților Miniere și Operațiuni Petroliere nr..X./29.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. .X. sub nr..X./05.11.2012, organele de inspecție fiscală au re-verificat redevența minieră pentru perioada 01.07.2008 - 30.09.2011.

Potrivit Agenției Naționale pentru Resurse Minerale, contestatara nu a raportat toate cantitățile de nisip și pietriș exploatare din perimetrul de exploatare .X. .X. X în baza permiselor de exploatare nr..X./12.05.2009 și nr..X./30.09.2010, astfel :

- .X. mc. pentru anul fiscal 2009 pentru care Agenția Națională pentru Resurse Minerale a estimat o redevență minieră de .X. lei,
- X mc. pentru anul 2010 pentru care Agenția Națională pentru Resurse Minerale a estimat o redevență minieră de .X. lei.

Prin Decizia de reverificare nr..X./12.06.2013 comunicată lichidatorului judiciar .X. la data de 12.06.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. au dispus reverificarea redevenței miniere pe perioada 01.07.2008 - 30.09.2011, pe motiv că de la data ultimei verificări și până la data efectuării reverificării au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare finalizată prin Decizia de impunere nr.F-GJ .X./29.10.2010, respectiv adresa Agenției Naționale pentru Resurse Minerale - Direcția Generală de Inspecție și Supraveghere Teritorială a Activităților Miniere și Operațiuni Petroliere nr..X./29.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. .X. sub nr..X./05.11.2012.

Față de redevența minieră în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-GJ .X./29.10.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății redevență minieră suplimentară în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) pe baza sumelor estimate de Agenția Națională pentru Resurse Minerale pentru perioada 2006-2010 comunicate cu adresa nr..X./29.10.2012.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei, până la data intrării societății în insolvență respectiv 12.03.2013, conform prevederilor art.120 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.1 din același act normativ.

Contestatară consideră că decizia de impunere este lovită de nulitate deoarece nu respectă condițiile de formă și conținut prevăzute de art.87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare respectiv nu cuprinde baza de impunere la care a fost calculată redevența minieră.

**În drept**, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și .X.ențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.*



Față de aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală trebuiau să întemeieze măsura de obligare la plata redevenței miniere suplimentare aferentă cantităților de nisip și pietriș exploatare, dar nedecarate la organele competente, pe constatări proprii bazate pe împrejurările edificatoare în cauză, urmare informațiilor furnizate de Agenția Națională pentru Resurse Minerale.

Totodată, modul de evidență, raportare, calcul și plată a redevenței miniere este prevăzut la anexa 1 C 7 din Ordinul A.N.R.M. nr.198/28.09.2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de evidență, raportare, calcul și plată a taxei pe activitatea minieră și a redevenței miniere.

Astfel, se reține ca întemeiată susținerea contestatarei, potrivit căreia *„inspecția fiscală nu a întocmit nicio situație veridică din care să rezulte modul de calcul al redevenței miniere stabilite suplimentar, nu există o anexă care să stabilească baza”*.

De asemenea, se reține că formularul *"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"* se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.972/2006 privind aprobarea respectivului formular, astfel că Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013 trebuia să cuprindă la rândul 3 coloana 4, baza impozabilă stabilită suplimentar de către inspecția fiscală.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au re-verificat redevența minieră în baza adresei Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr..X./29.10.2012, stabilind redevența minieră suplimentară de plată în cuantum de .X. lei, fără a prezenta modul de calcul al acesteia.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 nu reiese modul de calcul al redevenței miniere, organul de soluționare fiind în imposibilitate să se pronunțe asupra temeiniciei stabilirii diferenței de redevență în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează*

*strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să recalculeze redevența minieră și să facă aplicațiunea prevederilor legale incidente situației de fapt, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr.F-GJ .X./17.06.2013 pentru suma de .X. lei reprezentând redevența minieră, în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, se va desființa decizia de impunere și pentru suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente, urmând ca organele fiscale să recalculeze accesoriile în funcție de prevederile legale incidente și de cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.214 alin.(1) lit.a), art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.11.1 lit.b) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .X. S.A. - în insolvență** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente.

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

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând :**

.X. lei - redevența minieră,

.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să recalculeze redevența minieră și accesoriile aferente, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. - în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GJ .X./17.06.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând :**

.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente.

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**