



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17, Sector 5,
.X., CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 518 / 2015
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 2329/04.11.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./23.10.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 2329/04.11.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în mun..X., .X., jud..X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X..

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2015, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

SC .X. SRL figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 respectiv data de 14.09.2015, conform mențiunii și ștampilei aplicate de societate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data transmiterii contestației prin poștă, respectiv 12.10.2015, conform ștampilei Oficiului poștal aplicată pe plicul de înaintare a dosarului contestației, anexat în original 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 OG 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 SC .X. SRL, anexată în original la dosarul cauzei.

I. SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–MC .X./12.08.2015, de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, atât prin contestația formulată în temeiul art.205 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și prin art.7 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, contestații care au același conținut, precizând următoarele:

a) Serviciile executate SC .X. SRL și de SC .X. SRL sunt reale.

Societatea susține că nu se află sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, întrucât a justificat necesitatea serviciilor prestate și a prezentat contractele care au stat la baza prestărilor de servicii, așa cum se menționează chiar în actul de control.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia devizele de lucrări nu au înscrise data efectuării lucrărilor și data întocmirii devizelor, societatea precizează că potrivit Anexei 2 (Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile – Nomenclatorul documentelor financiar-contabile) din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, nu este stabilit un document financiar contabil cu denumirea de deviz și implicit nu există

un model care să impună elementele obligatorii de completat, care să atragă nulitatea operațiunii, respectiv nedeductibilitatea cheltuielilor.

SC .X. SRL constată o abordare eronată a organului de inspecție fiscală cu privire la noțiunea de realitate a lucrărilor, prezentate anterior, dar și prin prisma constatărilor controlului încrucișat, atunci când își fundamentează decizia de neacordare a deductibilității cheltuielilor pe considerentul că prestatorul are 2 angajați cu carte de muncă și că nu are înregistrate aprovizionări și consumuri de materiale, în condițiile în care societatea beneficiară nu deține și nu are mecanismele necesare verificării furnizorului cu privire la înregistrarea sau nu a facturilor emise, declararea sau nedeclararea operațiunilor, folosirea forței de muncă salariată sau utilizarea “muncii la negru”, aceasta putând întreprinde doar verificările în baza de date publice puse la dispoziție de către Ministerul Finanțelor Publice prin ANAF, respectiv:

- existența sau inexistența furnizorului;
- calitatea de plătitor de TVA–Registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA;
- Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare;
- verificarea dacă furnizorul este inactiv–Registrul contribuabililor inactivi/reactivați;
- verificarea operatorilor intracomunitari–Registrul operatorilor intracomunitari.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au efectuat cercetări la fața locului pentru a se convinge de realitatea operațiunilor, deși societatea a solicitat acest mijloc de probă, în temeiul art.9 alin.(1) și art.107 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, SC .X. SRL invocă încălcarea Codului de procedură fiscală prin aceea că, constatările acestora nu au fost întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză în vederea adoptării soluției admise de lege și de asemenea o interpretare excesiv de restrictivă și eronată a prevederilor legale.

b) În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, societatea susține că în mod eronat și nelegal, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în factura nr. .X./01.08.2012 reprezentând “*avans materiale promoționale*”, pe motiv că nu au fost prezentate “*documente justificative privind închiderea avansului, respectiv dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a materialelor*”, fără a preciza vreo bază legală potrivit căreia avansurile ar trebui să se închidă într-o anumită perioadă de timp. SC .X. SRL consideră că întrunește condițiile legale de deductibilitate a TVA aferentă avansului achitat pentru care deține documente justificative

prevăzute de legislația în vigoare, potrivit art.146 și art.155 din Codul fiscal.

c) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr. .X./01.08.2011 emisă de SC .X. SRL reprezentând "*cv porumb boabe*", societatea menționează că în mod eronat și nelegal, organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru TVA pe motiv că nu s-a făcut dovada intrării în gestiune a mărfii, deși factura în discuție a fost înregistrată potrivit normelor în materie, în contul 327 "Marfă în curs de aprovizionare".

Astfel, societatea consideră că este un non-sens ca organul de control să solicite prezentarea de documente care să ateste intrarea în gestiune a mărfurilor, atât timp cât aceste bunuri sunt în curs de aprovizionare, neexistând o recepție a acestora. Închiderea operațiunii se va realiza fie prin livrarea bunurilor, fie prin stornarea facturii, cel mai probabil urmare a unei hotărâri pronunțate de instanțele de judecată, acesta nefiind oricum condiție legală pentru acordarea/neacordarea deductibilității TVA.

d) În ceea ce privește TVA înscrisă în factura nr. .X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL reprezentând compresor frig în valoare totală de .X. lei, necesar în proiectul "Înființare silozuri cereale cu utilizare din surse regenerabile", respectiv ca soluție tehnică-răcire biogaz, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA întrucât tranzacția nu are scop economic;

- investiția nu s-a mai realizat;
- furnizorul nu și-a înregistrat și declarat vânzarea către SC

.X. SRL,

societatea precizează următoarele:

- bunul este depozitat la punctul său de lucru din localitatea Tesita, jud. Vrancea;

- proiectul este finalizat în proporție de 50%, respectiv au fost puse în funcțiune silozurile;

- în situația în care proiectul nu se va finaliza, bunul achiziționat în acest scop va putea fi vândut, vânzarea fiind taxabilă din punct de vedere al TVA, realizându-se astfel scopul economic.

e) Referitor la TVA fără drept de deducere aferentă cesionării contractului de concesiune încheiat cu SC .X. SRL, societatea precizează că a înregistrat achiziții de la SC .X. SRL, reprezentând "*Active fermă piscicolă .X.*", în valoare de .X. lei, plus TVA în sumă de .X. lei, potrivit:

- contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./30.09.2011, având ca obiect *“Ferma piscicolă .X. situată în localitatea .X., compusă din: teren în suprafață totală de 3.863,32 mp și construcții edificate pe teren, împreună cu o împrejmuire (gard), trei pompe de apă și instalații aferente pentru stația de pompe, vană tip fluture pentru instalație evacuare apă”*. Prețul vânzării înscris în contract este de .X. lei;

- contractului de vânzare-cumpărare încheiat între SC .X. SRL, în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, atestat cu nr..X./30.09.2011 de avocat .X., având ca obiect *“o stație de pompare, instalație hidromecanică SRP 1, lucrări de priză SRP 1, amenajare și nivelare teren, alimentare energie electrică, rețele electrice TT și alimentare cu apă și canalizare, bunuri mobile ca fac parte din activul Ferma piscicolă .X. situată în localitatea .X.”*. Prețul vânzării înscris în contract este de .X. lei.

Activul a fost înregistrat la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Craiova prin Încheierea nr..X./13.10.2011.

Societatea menționează că potrivit înțelegerii dintre părți, pe lângă prețul activelor descrise mai sus, cumpărătorul s-a angajat să achite vânzătorului (deținătorul inițial al activelor și al concesiunii de la ANPA) o sumă de bani reprezentând prețul renunțării la contractul de concesiune nr. .X./13.09.2007 încheiat între SC .X. SRL și ANPA, având în vedere că SC .X. SRL a renunțat la beneficiile viitoare aferente derulării acestui contract.

SC .X. SRL precizează că obiectul contractului de vânzare nr..X./30.09.2011, amintit mai sus, nu cuprinde și dreptul de concesiune aflat în patrimoniul SC .X. SRL, drept ce reprezintă *“dreptul de folosință ce izvorăște din concesiune reglementat de art.136 alin.(4) din Constituție, de OUG nr.54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri publice, precum și de art.871-art.873 C.civ.”*, iar potrivit prevederilor art.31 din Codul Civil, *“orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia”*.

Prin urmare, dreptul de concesiune al cărui titular a fost SC .X. SRL a avut valoare economică, iar înstrăinarea acestui bun necorporal patrimonial s-a făcut prin renunțare în schimbul plății unui preț. Astfel, deși denumirea contractului este *“cesiunea concesiunii”*, în esență obiectul contractului nu este o cesiune a concesiunii, ci reprezintă faptul renunțării la contractul cu ANPA, aspect ce reiese inclusiv din corespondența purtată între SC .X. SRL și aceasta din urmă.

Pe de altă parte, societatea susține că transmiterea dreptului de proprietate asupra unui bun din patrimoniul SC .X. SRL, care este

înregistrată în scopuri de TVA, reprezintă un fapt generator în sensul art.128 alin.(1) și art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal.

Societatea invederează principiul economicului asupra juridicului și invocă prevederile pct.46 alin.(1)-(4) din Reglementarea contabilă conformă cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene, aprobată prin OMFP nr.3055/2009, precum și prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal.

f) În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./24.06.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând “avans Actara”, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pe considerentul că nu a avut loc livrarea ulterioară a produselor, nu a fost regularizat avansul facturat și nu s-a făcut plata facturii, societatea precizează că întrunește condițiile legale privind deductibilitatea TVA aferentă avansului facturat întrucât deține documente justificative prevăzute de legislația în vigoare respectiv art.146 și art.155 din Codul fiscal și nu este de acord cu măsura dispusă din următoarele motive:

- cu privire la livrarea ulterioară a produselor și neplata facturii, art.134² din Codul fiscal prevede în mod expres că exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data la care are loc faptul generator (alin.1) și prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator (alin.2), astfel că organele de inspecție fiscală au făcut trimitere la art.134 alin.(2) lit.b) făcând abstracție de prevederile alin.(2) lit.a) din același articol;

- cu privire la regularizarea avansului facturat, societatea susține că nu există o bază legală potrivit căreia avansurile ar trebui să se închidă într-o anumită perioadă de timp.

g) Referitor la TVA fără drept de deducere aferentă lucrărilor facturate de SC .X. SRL, reprezentând reparația depozitelor conform contractului nr..X./01.02.2010, societatea precizează:

- Unul din argumentele invocate de organul de control în raportul de inspecție fiscală contestat cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor aferente facturii nr. .X./15.06.2010 emise de SC .X. SRL este acela că locațiile ce fac obiectul contractului de prestări servicii nr..X./01.02.2010 “*sunt diferite de locațiile înscrise în devizele de lucrări*”. Societatea susține că singura eroare care există este doar o eroare materială, în sensul că în contract în loc de depozit Galați s-a specificat depozit Sagna. Referitor la celelalte 3 depozite ce fac obiectul contractului, nu există inadvertențe contract-devize (exemplificând faptul

că depozitul din Cristesti-Holboca (așa cum este specificat în contract) este depozitul din Iași (așa cum este specificat în deviz);

- Un alt argument invocat de organul de inspecție fiscală este diferența valorică dintre factura emisă de SC .X. SRL de .X. lei și devizele de lucrări aferente care sunt de .X. lei, argument care nu este relevant din punct de vedere fiscal, valoarea facturii fiind mai mică decât valoarea contractului, respectiv a devizelor, societatea negociind un preț mai avantajos și implicit o reducere de costuri.

- O altă constatare a organului de inspecție fiscală pentru încadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor înscrise în factura nr. .X./15.06.2010 este aceea că, urmare controalelor încrucișate, s-a constatat că ultimul decont depus de SC .X. SRL este aferent lunii septembrie 2009, iar ultima declarație informativă D394 este aferentă semestrului II 2008, în condițiile în care reprezentantul legal al Valor SPRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un dosar ce cuprinde declarații fiscale transmise prin poștă, cu confirmare de primire, printre care și deconturi de TVA aferente perioadei octombrie 2009-iunie 2010 care nu se regăsesc în baza de date ANAF.

h) În ceea ce privește TVA înscrisă în factura nr. .X./23.06.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând comisioane facturate în baza contractului de prestări servicii nr. .X./30.11.2009, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA, societatea precizează că respectă prevederile art.6 din Legea contabilității, pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.145, art.146 și art.155 din Codul fiscal.

Societatea susține că măsura luată de organul de control nu este nici temeinică, nici legală și dovedește faptul că acesta nu a înțeles politica de identificare, recomandare și colaborare în sectorul agricol, această neînțelegere traducându-se din perspectiva acestuia în "operațiune nereală".

i) Referitor la majorările calculate pentru TVA aferentă achiziției a trei rotoare turbină și compresori axiali, societatea susține că nu este de acord cu justificarea organului de inspecție fiscală întrucât achiziția bunului s-a făcut cu scopul revânzării, revânzarea fiind o operațiune taxabilă. Or, prin decizia organului de inspecție fiscală, se încalcă principiul neutralității TVA, având în vedere înregistrarea și declararea acesteia de către partenerul de afaceri.

Societatea menționează că a aplicat corect prevederile legale, prin ajustarea TVA la data returului de bunuri, în baza facturii de storno emisă de furnizor în condițiile art.138 lit.b) coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal.

În concluzie, societatea susține că având în vedere cifra de afaceri și sumele importante pe care le achită la termenul legal stabilit către bugetul general consolidat al statului, dar și rezultatul verificărilor întreprinse cu ocazia inspecției fiscale și menționate în raport, în sistemul VIES și Autoritatea Națională a Vămilelor, acestea sunt elemente reale ce pot fi luate în calcul oferind o imagine a seriozității și corectitudinii SC .X. SRL, supozițiile negăsindu-și locul.

Totodată, societatea precizează că înțelege să-și întemeieze contestația pe prevederile legale specificate în conținutul acesteia, precum și pe jurisprudența Curții Europene, Deciziile C-354/03 Optigen, C-95/07 Ecotrade, C-37/95 Belgische Staat v. Ghent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontzitting (INZO) v. Belgian State, C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman – Van Deen v. Minister van Financien.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală parțială pentru perioada 01.10.2009-31.12.2013, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015, contestată.

În urma inspecției fiscale s-au stabilit următoarele obligații fiscale, astfel:

a) impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr. .X./1991, republicată, OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1 A, pct.2, precum și art.11 alin. (1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat realitatea lucrărilor în valoare de .X. lei facturate de SC .X. SRL, stabilindu-se astfel cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2013;

b) impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat realitatea lucrărilor înscrise în factura nr. .X./15.06.2010 emisă de SC .X. SRL, în baza contractului nr..X./01.02.2010, în sumă de .X. lei;

c) impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea

contabilității nr.82/1991, republicată, precum și art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat realitatea comisioanelor facturate de SC .X. SRL în sumă de .X. lei, în baza contractului nr..X./30.11.2009;

d) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a făcut dovada livrării ulterioare a bunurilor înregistrate în baza facturii nr. .X./01.08.2012 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans materiale promoționale”;

e) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu s-a respectat condiția de livrare pentru factura nr. .X./01.08.2011 emisă de SC .X. SRL, în sensul că din august 2011 și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 12.08.2015, marfa nu a fost recepționată, factura rămânând înregistrată în evidența contabilă în contul 327.01 „Marfă în curs de aprovizionare”, iar TVA dedusă nu a contribuit la realizarea de operațiuni taxabile;

f) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura nr..X./30.11.2011 reprezentând achiziția unui compresor frig de la SC .X. SRL, în condițiile în care furnizorul nu a declarat această livrare, iar livrarea nedeclarată de SC .X. SRL nu are proveniență legală, constatare susținută potrivit procesului verbal nr..X./11.02.2015 încheiat urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL, de unde rezultă că în dosarele societății nu au fost identificate documente de achiziție a bunului vândut către SC .X. SRL, dar și de faptul că din declarațiile informative (394) depuse de alți contribuabili, nu rezultă livrări de bunuri declarate de aceștia către SC .X. SRL;

g) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.872 alin. (1) din Codul Civil, întrucât societatea nu a justificat realitatea facturii nr. .X./30.05.2012 în valoare de .X. lei plus TVA de .X. lei emisă în baza

contractului de concesiune prin atribuire directă nr. .X./13.09.2007 încheiat în data de 24.05.2012 între SC .X. SRL, în calitate de cedent și SC .X. SRL, în calitate de cesionar;

h) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1 A, pct.2, precum și art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat realitatea lucrărilor de construcții facturate de SC .X. SRL, în perioada 18.03.2011-21.07.2011, în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL nu s-a putut stabili realitatea acestor lucrări;

- Contractul de prestări nr..X./15.02.2011 încheiat cu SC .X. SRL al cărui obiect spre exemplu pentru sediu din .X. este „reparații (demolare, detonare, execuție pereți, pardoseală, tavan, tencuială, zugrăveli, montare tâmplărie) sediu, etaj I (.X.), coincide cu obiectul contractului de prestări servicii nr..X./04.11.2010 încheiat cu SC .X. SRL, potrivit căruia „prestatorul se obligă să realizeze amenajarea sediului situat în .X., .X.-etaj , pentru beneficiar, aceste servicii constând în: demolare, detonare, execuție pereți, pardoseală, tavan, tencuieli, zugrăveli”. SC .X. SRL a înregistrat pentru același obiectiv de investiție – sediu .X., facturi în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei emise de SC .X. SRL și factura emisă de SC .X. SRL în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei;

- Devizele de lucrări .X. Galați, .X. Sediul, .X., nu au înscris data efectuării lucrărilor, data întocmirii lor, numele și semnătura persoanelor care le-au întocmit, aprobat, care răspund de executarea și recepționarea lucrărilor.

i) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.a) și lit.b) coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat efectuarea plății în avans și nici a livrării ulterioare a produsului „Actara” înscris în factura nr. .X./24.06.2010 emisă de SC .X. SRL;

j) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1 A, pct.2, precum și art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat realitatea

lucrărilor reprezentând reparații depozite, facturate de SC .X. SRL în baza contractului nr..X./01.02.2010;

k) TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de 39.292 lei, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, precum și art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat realitatea serviciilor reprezentând comisioane facturate de SC .X. SRL în baza contractului nr..X./30.11.2009;

l) accesorii în sumă de .X. lei, calculate pentru TVA stabilită fără drept de deducere, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv între data înregistrării facturii nr. .X./26.04.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția a trei rotoți turbină și compresori axiali, neutilizați în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL și data înregistrării facturii de stornare nr..X./19.09.2013 emisă de SC .X. SRL privind returul celor 3 bucăți rotor.

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 de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

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 societatea nu aduce nicio motivație pe fond în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale în sumă de .X. lei, reprezentând TVA în sumă de .X. lei aferente lucrărilor de construcții la depozitele .X. și sediul din .X., facturate de SC .X. SRL și accesorii aferente în sumă de .X. lei, întrucât documentele prezentate de societate nu au justificat realitatea acestor lucrări.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL deși contestă obligațiile suplimentare în cuantumul mai sus menționat, nu prezintă argumente de

fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la obligațiile fiscale în sumă de .X. lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG 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 OPANAF nr..X./2014 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:

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

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, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F–MC .X./12.08.2015 cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Decizia de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015, în sumă de .X. lei, contestatorul nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus vreun document în susținerea contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Totodată, potrivit alin.(5) al aceluiași articol, *„Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară 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.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, 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 nedeplinerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea, deși contestă suma de .X. lei menționată mai sus, 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, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015, conform prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din OG 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*”, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 referitoare la suma de .X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

în temeiul cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

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 organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./19.10.2015, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni.

În fapt, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate pentru perioada 01.10.2009-31.12.2013 la SC .X. SRL, finalizată cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2015 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA, întrucât nu au

putut stabili realitatea tranzacțiilor comerciale derulate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./19.10.2015, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură 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–MC .X./12.08.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependentă de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependentă constă în faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor efectuate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, fiind identificate unele situații susceptibile de a întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni de evaziune fiscală.

Referitor la cesiunea contractului de concesiune înscrisă în factura nr..X./30.05.2012 emisă de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În contractul de cesiune a contractului de concesiune nr. .X./13.09.2007 încheiat în data de 24.05.2012, se menționează : *„faptul că Agenția Națională pentru Pescuit și Acvacultură prin adresa nr..X./12.10.2011 și-a manifestat acordul cu privire la cesionarea contractului de concesiune prin atribuire directă nr..X./13.09.2007, singura condiție fiind ca proprietarul activelor amenajării piscicole .X. să vândă activele către societatea comercială căreia dorește să-i cesioneze contractul”;*

- Conform prevederilor art.872 alin.(1) din Codul Civil „[...] sub sancțiunea nulității absolute, concesionarul nu poate înstrăina și nici greva dreptul dat în concesiune sau, după caz, bunurile destinate ori rezultate din realizarea concesiunii și care trebuie, potrivit legii sau actului constitutiv să fie predate concedentului la încetarea, din orice motive, a concesiunii”;

- Toate adresele prezentate și anexate la nota explicativă reprezintă răspunsuri ale ANPA cu privire la acordul de concesionare prin atribuire directă către SC .X. SRL. Pentru perioada următoare, SC .X. SRL nu a făcut dovada încheierii contractului de concesiune cu ANPA sau a oricărui document care să justifice negocieri referitoare la concesiunea directă;

- Conform Hotărârii nr.113/22.02.2012, ANPA-Comisia de Privatizare Concesionare a aprobat solicitarea SC .X. SRL privind încheierea unui contract de cesiune prin atribuire directă pentru suprafața de 488,80 ha aferentă amenajării piscicole .X.;

- Prin adresa nr..X./18.10.2012 emisă de ANPA, invită SC .X. SRL pentru semnarea contractului de concesiune având ca obiect cesionarea prin metoda atribuirii directe a suprafeței de teren de 488,80 ha;

- Din aceste documente rezultă aprobarea ANPA de a concesiona prin atribuire directă către SC .X. SRL suprafața de 488,80 ha, astfel încât factura nr..X./30.05.2012 în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei și Contractul de cesiune a Contractului de concesiune prin atribuire directă nr. .X./13.09.2007 încheiat în data de 24.05.2012 între SC .X. SRL, în calitate de cedent și SC .X. SRL, în calitate de cesionar, nu mai are obiect;

- Conform Anexei 1 – Modul de calcul și de plată a nivelului redevenței întocmit de ANPA și anexat la nota explicativă „*Situația privind contractele de concesiune scot în evidență că prețul care se plătește drept redevență este în medie de 25 Euro/ha/an*”;

- Conform adresei ANPA nr..X./14.08.2012 îi comunică SC .X. SRL rezilierea contractului de concesiune prin atribuire directă nr. .X./13.09.2007 și îi pune în vedere ca în termen de 10 (zece) zile lucrătoare de la primirea notificării să procedeze la predarea către reprezentanții ANPA a suprafeței de teren pe care sunt amplasate activele amenajării piscicole .X.;

- Conform adresei ANPA nr..X./03.09.2012 transmisă SC .X. SRL, având în vedere soldul debitor în valoare de .X. lei, a fost elaborată și transmisă Notificarea ANPA nr..X./14.08.2012 privind rezilierea Contractului de concesiune nr. .X./13.09.2007 încheiat cu SC .X. SRL.

În ceea ce privește lucrările de reparații înscrise în factura nr. .X./15.06.2010 emisă de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL nu s-a confirmat realizarea lucrărilor de către această societate;

- Conform Sentinței nr..X./06.10.2011 Tribunalul .X.-Secția a VII-a Civilă a dispus intrarea în faliment prin procedura simplificată și dizolvarea SC .X. SRL. Din informațiile preluate din baza de date a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, rezultă că ultimul decont de TVA cod 300 depus de SC .X. SRL este aferent lunii septembrie 2009, iar ultima declarație informativă cod 394 este aferentă semestrului II 2008;

- Devizele de lucrări prezentate nu sunt datate, locațiile prezentate în devize nu coincid cu cele precizate în contractul nr..X./01.02.2010, în baza căruia a fost emisă factura, valoarea totală a devizelor întocmite nu coincide cu valoarea facturată, nu se identifică numele, prenumele și calitatea persoanelor semnatare a devizelor, nu se identifică persoanele care au întocmit, aprobat, care răspund de executarea și recepționarea lucrărilor. SC .X. SRL nu a prezentat alte documente care să justifice executarea lucrărilor și nici nu a justificat neconcordanțele sesizate.

Referitor la comisioanele înregistrate în factura nr..X./23.06.2010 emisă de SC .X. SRL, din verificarea documentelor justificative prezentate la control, organele de inspecție fiscală au constatat că încheierea contractelor s-a efectuat urmare a acțiunilor întreprinse de SC .X. SRL, în calitate de comisionar, contractele fiind încheiate de SC .X. SRL și nu de comisionar în numele comitentului. Raportul de activitate emis de SC .X. SRL, prin adresa din data de 31.01.2010 nu nominalizează societățile – potențiali clienți ai SC .X. SRL.

Cu privire la factura nr..X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția unui compresor frig, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Compresorul frig a fost înregistrat în contul 2131 „Echipament tehnic”, iar conform fișei mijlocului fix, în perioada de la achiziție 30.11.2011 și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 12.08.2015, societatea nu a calculat amortizare;

- Urmare controlului încrucișat, s-a constatat că furnizorul nu a înregistrat vânzarea bunului către SC .X. SRL și nu a justificat proveniența legală a bunului;

- SC .X. SRL nu a prezentat documentația tehnică pentru bunul înregistrat sau orice alt document care să ateste utilitatea lui pentru societate;

- Nota de intrare recepție FN/29.11.2011 consemnează recepționarea „compresor frig”, fără indicarea niciunei date de identificare.

Având în vedere cele menționate mai sus, s-au consolidat suspiciunile organelor de inspecție fiscală cu privire la crearea unui mecanism economico-financiar obscur în contextul disimulării realității, fapt ce a condus la formularea plângerii penale.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiului respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică

problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății privind realitatea operațiunilor desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

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, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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 înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatatarea 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 Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesiunea penală nr..X./19.10.2015, ce cuprinde constatările efectuate la SC .X. SRL, referitoare la diminuarea impozitului pe profit și TVA cu suma totală de .X. lei, ce face obiectul atât al Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015, cât și al contestației societății împotriva acestora.

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

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

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG 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 contrarietate 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, până la finalizarea laturii penale, 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) și art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

Astfel, procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare**

competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr..X./2014 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 [...]”.

3) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015, contestată.

În fapt, societatea contestă suma de .X. lei reprezentând majorări/dobânzi aferente TVA, calculate pentru perioada 26.05.2012-31.07.2015, pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./12.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție nr.F-MC .X./12.08.2015.

Prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./12.08.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei, reprezentând majorări/dobânzi aferente TVA în sumă de .X. lei.

Prin urmare, suma de .X. lei nu a fost stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015, contestată.

În drept, cauzei ii sunt incidente prevederile art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației

împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./12.08.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC .X./12.08.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei, SC .X. SRL contestă suma de .X. lei, astfel că diferența de sumă de .X. lei, nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, cele precizate prin prezenta decizie, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se va **respinge ca fiind fără obiect contestația** formulată de SC .X. SRL pentru suma de **.X. lei.**

4). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că achiziția bunurilor înscrise în respectivele facturi sunt aferente operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății următoarele obligații fiscale:

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și alin.146 alin.(1)

lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a făcut dovada livrării ulterioare a bunurilor înregistrate în baza facturii nr. .X./01.08.2012 emisă de SC .X. SRL, reprezentând „avans materiale promoționale”;

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și alin.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu s-a respectat condiția de livrare pentru factura nr. .X./01.08.2011 emisă de SC .X. SRL, în sensul că din august 2011 și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 12.08.2015, marfa nu a fost recepționată, factura rămânând înregistrată în evidența contabilă în contul 327.01 „Marfă în curs de aprovizionare”, iar TVA dedusă nu a contribuit la realizarea de operațiuni taxabile;

- TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.a) și lit.b) coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a justificat efectuarea plății în avans și nici a livrării ulterioare a produsului „Actara” înscris în factura nr..X./24.06.2010 emisă de SC .X. SRL;

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 14.05.2010, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”,

iar la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA

are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține totodată, că pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./12.08.2015 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse în situația de fapt în cauză, precum și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a) Referitor la TVA înscrisă în factura nr. .X./01.08.2012 emisă de SC .X. SRL:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” factura nr. .X./01.08.2012 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans materiale promoționale” și a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceasta, fără a prezenta documente justificative privind închiderea avansului, respectiv dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a materialelor.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile reprezentând „avans materiale promoționale” a căror TVA a fost dedusă la momentul facturării de către furnizor, servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății beneficiare, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili, fără echivoc, faptul că aceste achiziții reprezentând „avans” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere, respectiv

documente din care să rezulte măsura în care aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile reprezentând „avans” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere, și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, motiv pentru care se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia întrunește condițiile legale de deductibilitate a TVA aferentă avansului achitat pentru că deține documente justificative prevăzute de legislația în vigoare, potrivit art.146 și art.155 din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia în mod eronat și nelegal, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în factura nr. .X./01.08.2012 reprezentând *“avans materiale promoționale”*, pe motiv că nu au fost prezentate *“documente justificative privind închiderea avansului, respectiv dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a materialelor”*, fără a preciza vreo bază legală potrivit căreia avansurile ar trebui să se închidă

Într-o anumită perioadă de timp, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât **singura dovadă obiectivă furnizată de societatea contestată** organelor de inspecție fiscală vis-a-vis de tratamentul ce trebuie aplicat achizițiilor sunt înregistrările contabile pe care ea însăși le-a efectuat, respectiv a înregistrat valoarea fără TVA a facturii nr. .X./01.08.2012 reprezentând *“avans materiale promoționale”*, în contul de 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, în condițiile în care nu a prezentat documente care să justifice închiderea avansului, care să facă dovada achiziției de materiale promoționale, intrării în gestiune și darea în consum a acestora, respectiv utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile, ulterior facturii de avans.

Or, Curtea Europeană de Justiție prin jurisprudența sa în materie de TVA a stabilit că este obligația persoanei impozabile care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, cu alte cuvinte ca persoana în cauză să-și dovedească intenția alocării integrale a achizițiilor pentru care solicită deducerea în folosul unor operațiuni taxabile, ceea ce nu este cazul în speță.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă care au fost motivele pentru care **după o perioadă de 3 (trei) ani** (august 2012-august 2015), avansul de materiale promoționale facturat SC .X. SRL încă din august 2012 și pentru care SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, nu a fost concretizat în achiziții de bunuri utilizate în scopul operațiunilor taxabile, în condițiile în care până la data încheierii inspecției fiscale, societatea nu a prezentat contractul încheiat cu acest furnizor, precum și alte documente din care să rezulte starea de fapt a bunurilor facturate.

b) În ceea ce privește TVA înscrisă în factura nr. .X./01.08.2011 emisă de SC .X. SRL:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 327.01 „Marfă în curs de aprovizionare” factura nr. .X./01.08.2011 emisă de SC .X. SRL reprezentând „c/v porumb boabe” și a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceasta, în condițiile în care nu s-a respectat condiția de livrare, în sensul că din august 2011 și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 12.08.2015, marfa nu a fost recepționată, factura rămânând înregistrată în evidența contabilă în contul 327.01 „Marfă în curs de aprovizionare”, iar TVA dedusă nu a contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, prin contestația formulată societatea susține că este un non-sens ca organul de control să solicite prezentarea de documente care să ateste intrarea în gestiune a mărfurilor, atât timp cât aceste bunuri sunt în curs de aprovizionare, neexistând o recepție a acestora. Închiderea operațiunii se va realiza fie prin livrarea bunurilor, fie prin stornarea facturii, cel mai probabil urmare a unei hotărâri pronunțate de instanțele de judecată, acesta nefiind oricum condiție legală pentru acordarea/neacordarea deductibilității TVA.

Afirmația societății menționată mai sus, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că potrivit funcțiunii contului 327 „Marfă în curs de aprovizionare”, soldul debitor al contului *„reprezintă valoarea mărfurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare”*.

Având în vedere perioada îndelungată de la data facturării și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 5 (cinci) ani (01.08.2011-12.08.2015), se reține că societatea, nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice dovada demersurilor legale întreprinse pentru finalizarea sau stornarea acestei operațiuni, în sensul celor afirmate în contestație, motiv pentru care se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei**.

c) Referitor la TVA înscrisă în factura nr. .X./24.06.2010 emisă de SC .X. SRL:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 409.1 „Furnizori debitori” factura nr..X./24.06.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând „avans Actara” și a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceasta, în condițiile în care nu a efectuat plata către furnizor la momentul facturării, nu a avut loc o livrare ulterioară a produselor și nu a fost regularizat nici avansul facturat.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile reprezentând „avans Actara” a căror TVA a fost dedusă la momentul facturării de către furnizor, servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății beneficiare, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente

justificative din care să se poată stabili, fără echivoc, faptul că aceste achiziții reprezentând „avans” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere, respectiv documente din care să rezulte măsura în care aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile reprezentând „avans” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere, și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, motiv pentru care se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia nu este de acord cu măsura dispusă de organele de inspecție fiscală, întrucât art.134² din Codul fiscal prevede în mod expres că exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data la care are loc faptul generator (alin.1) și prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator (alin.2), astfel că organele de inspecție fiscală au făcut trimitere la art.134 alin.(2) lit.b) făcând abstracție de prevederile alin.(2) lit.a) din același articol, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea TVA suplimentară în sumă de .X. lei, atât prevederile art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cât și prevederile lit.b) din articolul menționat.

Mai mult, se reține că exigibilitatea TVA intervine la data emiterii facturii, în condițiile în care ulterior intervine faptul generator, respectiv se încasează avansul. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora. Dar în cazul de față, nu a fost încasat avansul, nu a fost livrată marfa și nici nu a fost regularizat avansul facturat.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, și întrucât argumentele societății contestate nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă totală de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

5). Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății această sumă, pe considerentul că bunurile achiziționate (3 rotoare) pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA nu au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care societatea precizează că achiziția acestora s-a realizat cu intenția de a le revinde, iar ajustarea TVA la data returului de bunuri s-a efectuat în baza facturii de storno emisă de furnizor și a acordului scris între părți.

În fapt, în baza contractului FN/20.04.2013, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./26.04.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziționarea a trei rotoruri turbină și compresori axiali și a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceasta.

Conform avizului de însoțire a mărfii nr. .X./18.06.2013 cele 3 rotoare au fost livrate cu mijlocul de transport auto .X..

SC .X. SRL a întocmit Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X./18.06.2013. Totodată, SC .X. SRL a întocmit adresa către SC .X. SRL prin care i-a comunicat faptul că deține un număr de 3 rotoare aferente turbo-compresorului de gaz sinteză 103J din cadrul fabricii de amoniac .X., precizând de asemenea, că în situația în care există interes pentru aceste piese, se va face oferta de preț, iar plata lor să se facă în îngerășăminte chimice livrabile până la finele anului 2013.

Ulterior, prin adresa nr.X./11.07.2013, SC .X. SRL a notificat SC .X. SRL rezilierea contractului de vânzare-cumpărare din data de 20.04.2013, întrucât se află în imposibilitatea de a achita bunurile ce fac obiectul contractului de vânzare-cumpărare amintit.

În baza avizului de însoțire a mărfii nr..X./12.07.2013 emis de SC .X. SRL privind expedierea a 3 bucăți rotor către depozitul SC .X. SRL și a procesului verbal de predare-primire întocmit în data de 17.07.2013 prin care SC .X. SRL a predat către SC .X. SRL cele 3 bucăți de rotor, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare nr..X./19.09.2013 emisă de SC .X. SRL privind returul celor 3 bucăți rotor.

În urma verificării, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere, respectiv între data înregistrării facturii nr. .X./26.04.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția a trei rotoari turbină și compresori axiali, neutilizați în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL și data înregistrării facturii de stornare nr..X./19.09.2013 emisă de SC .X. SRL privind returul celor 3 bucăți rotor.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea menționează că achiziția celor 3 rotoare s-a realizat cu intenția de a le revinde, iar ajustarea TVA la data returului de bunuri s-a efectuat în baza facturii de storno emisă de furnizor și a acordului scris între părți.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 06.02.2013:

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

a) operațiuni taxabile;

iar la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele

impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 14.03.2013, prevede:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1^2) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin.(1^1) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art.155 alin.(11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. [...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond

reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că între constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./12.08.2013 există contradicții, respectiv:

- pe de o parte, acestea au constatat că SC .X. SRL a întocmit Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X./18.06.2013 privind recepția a 3 rotoari turbină și compresori axiali, iar ulterior a întocmit adresa către SC .X. SRL prin care îi comunică faptul că deține un număr de 3 rotoare aferente turbo-compresorului de gaz sinteză 103J din cadrul fabricii de amoniac .X., precizând de asemenea, că în situația în care există interes pentru aceste piese, se va face oferta de preț, iar plata lor să se facă în îngerășăminte chimice livrabile până la finele anului 2013,

- iar pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au anulat societății dreptul de deducere a TVA aferentă celor 3 rotoare achiziționate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pe considerentul că societatea nu a justificat utilizarea acestora în folosul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere cele reținute mai sus, se rețin dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 06.02.2013, potrivit căroră:

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, (...)”

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art.4 din Directiva a 6-a **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, TVA achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui

studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că **dreptul de deducere a TVA se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse TVA**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție, este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă TVA plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile**. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit acestui caz, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că dreptul de deducere a TVA se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. **Dreptul de deducere a TVA este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SRL a justificat intenția unui act de comerț care nu s-a mai efectuat.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă **organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat factura de achiziție a celor 3 rotoți în cauză și dacă aceasta conține toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, sau care au fost elementele constatate lipsă din această factură de achiziție care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceasta**.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin adresa nr..X./11.07.2013, SC .X. SRL a notificat SC .X. SRL rezilierea contractului de vânzare-cumpărare din data de 20.04.2013, întrucât se află în imposibilitatea de a achita bunurile ce fac obiectul contractului de vânzare-cumpărare amintit.

În baza avizului de însoțire a mărfii nr..X./12.07.2013, SC .X. SRL a expediat cele 3 bucăți rotor către depozitul SC .X. SRL, iar în baza procesului verbal de predare-primire întocmit în data de 17.07.2013, SC .X. SRL a predat către SC .X. SRL cele 3 bucăți de rotor.

Ulterior, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare nr..X./19.09.2013 emisă de SC .X. SRL privind returnul celor 3 bucăți rotor.

Astfel, se reține că prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale art.969 și art.970 din vechiul Cod civil, în forma aplicabilă la data încheierii contractelor sau acordurilor, care stipulează:

„Art.969

Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante. Ele se pot revoca prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege.

Art.970

Convențiile trebuie executate cu bună-credință.

Ele obligă nu numai la ceea ce este expres într-însele, dar la toate urmările, ce echitatea, obiceiul sau legea dă obligației, după natura sa.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că părțile contractante pot încheia convenții care au putere de lege între ele. Aceste convenții pot fi revocate prin consimțământ mutual, părțile având obligația să le execute cu bună credință.

Astfel, contractul încheiat între părți constituie un raport obligatoriu care trebuie să producă efecte juridice cât timp convenția subzistă, doar un nou acord de voință între părți putând determina încetarea raportului.

Prin urmare, în cazul încheierii acordurilor, speței îi sunt aplicabile prevederile art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 06.02.2013:

“Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

Prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.159 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În situațiile prevăzute la art.138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează procedura de aplicare a prevederilor art.138, respectiv, potrivit pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 14.03.2013:

„(1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare după ce au efectuat livrarea/prestarea în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate/serviciilor prestate, și numai în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, declarată printr-o

hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți, situație în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturi cu valorile înscrise cu semnul minus.

Or, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă speței i se aplică prevederile referitoare la ajustarea bazei de impunere, având în vedere că există acorduri scrise între părți.

Astfel, speței îi devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și reținerile expuse la situația de fapt, se reține că retratarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor prin prisma art.11 alin.(1) din Codul fiscal nu are temei, întrucât potrivit articolului invocat mai sus:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Totodată, din modul în care aceste prevederi au fost redactate, se reține că intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, cum ar fi realizarea unei fuziuni, a unei divizări etc.- a

se vedea art.27¹ alin.(11) lit.a) din Codul fiscal, aplicabil începând cu data de 01.01.2007 - să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, **în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora, în ceea ce privește achiziția celor 3 rotori.**

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 06.02.2013:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”,

iar la art.155 alin.(15) din același act normativ se precizează:

„(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că, întrucât SC .X. SRL a restituit cei 3 rotori către SC .X. SRL, în data de 17.07.2013, conform procesului verbal de predare-primire, SC .X. SRL avea obligația de a emite factura de storno cu TVA până în cea de-a 15-zi a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator al TVA, respectiv până la data de 15.08.2013 și implicit până la această dată, SC .X. SRL avea obligația ajustării bazei de impozitare.

Or, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna septembrie 2013 factura de stornare nr..X. emisă de SC .X. SRL privind returul celor 3 bucăți rotor.

Astfel, se reține că SC .X. SRL datorează accesorii aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere, respectiv între data 15.08.2013 și data înregistrării facturii nr..X./19.09.2013.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestora, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente TVA stabilită temporar fără drept de deducere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.206 alin. (2), art.214 alin.(3), art.216 alin.(1), alin.(3), alin.(3¹) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1, pct.11.1 lit.a), lit.b) și lit.c) și pct.11.6 din OPANAF nr..X./2014 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 formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

2). Suspendarea soluționării contestației depuse de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,
- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA,

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea 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 precizate în motivarea prezentei decizii.

3). Respingerea contestației formulate de SC .X. SRL, ca fiind **fără obiect** pentru suma de **.X. lei**.

4). Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./12.08.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

5). Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./12.08.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași operațiuni pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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.**