



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



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

**DECIZIA nr. 198 din .X.2013**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**S.C. .X. S.R.L.**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. .X./06.03.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./2013 asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. (fostă S.C. .X. S.R.L) având CUI .X. cu sediul în .X., Piața .X., nr. .X., cam. .X., sector .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X/2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice a sectorului .X., denumită în prezenta, decizie de impunere.

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

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente,
- .X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente.

Față de data comunicării Deciziei de impunere, respectiv .X./2012, potrivit adresei nr. .X./2012 de comunicare a actelor administrativ fiscale, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Finanțelor Publice .X. la data de .X./2012, conform ștampilei Serviciului registratură aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată, contestatara solicită anularea Deciziei de impunere pe care o consideră netemeinică și nelegală, precum și exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și accesoriile aferente susținând următoarele:

Având în vedere că perioada verificată pentru impozitul pe profit a fost 01.01.2003 - 31.12.2011, iar pentru celelalte obligații fiscale stabilite suplimentar a fost 01.01.2003 - 30.04.2012, societatea consideră că o parte din aceasta excede termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale.

Referitor la motivul de fapt, societatea consideră că au fost încălcate prevederile O.M.F.P nr.972/2006 privind aprobarea formularului "*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală*", cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, din decizia de impunere nu rezultă detalierea modului în care contribuabilul a efectuat și înregistrat operațiunile patrimoniale și tratamentul fiscal aplicat pentru acestea, precum și prezentarea consecințelor fiscale.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat că "*...pentru facturile emise de furnizori inactivi și furnizori care nu pot prezenta situații de lucrări și la care nu li s-a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor la stabilirea profitului, la acestea nu au dreptul nici la deducerea TVA ... fiind stabilite diferențe de .X. lei, ca urmare a faptului că societatea a înregistrat TVA aferentă facturilor emise de societăți declarate inactive și*

*societăți pentru care nu s-a putut prezenta contractul de prestări servicii și situații de lucrări aferente acestor facturi ... conform art.11 alin. 1<sup>^</sup> 2 și ale art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal“.*

Societatea susține că norma legală invocată se referă la tranzacțiile cu contribuabili inactivi și nu are legătură cu prezentarea situațiilor de lucrări.

De asemenea, invocarea de către organele de inspecție fiscală a încălcării art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu îi poate fi imputată, deoarece societatea a dedus TVA în baza facturilor primite de la furnizori, întocmite așa cum prevede art.155 din același act normativ.

Față de prevederile O.M.F.P nr.972/2006 privind aprobarea formularului *"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la temeiul de drept, societatea arată că organele de inspecție fiscală au invocat unele articole de lege abrogate, fără a detalia și clarifica încadrarea faptei constatate și fără a preciza la nivel de articol, în cele mai multe cazuri.

Deoarece interpretările eronate la nivelul tratamentului/impunerii fiscale au condus la stabilirea în sarcina societății de sume eronat stabilite, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X/2012.

**II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la .X. S.R.L. (fostă S.C. .X. S.R.L), organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X/2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestată, fiind stabilite obligații fiscale de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, precum și accesoriile aferente acestora.**

Inspecția fiscală efectuată la sediul social al contribuabilului a început la data de 25.05.2007 în baza adresei ANAF nr. .X./2007 și a ordinelor de serviciu nr. .X./2007 și nr. .X./2012.

Deoarece societatea nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documentele contabile aferente perioadei 2003 - 2004, prin adresa nr. .X./2007, aceasta a solicitat amânarea inspecției fiscale, aprobarea amânării inspecției fiind comunicată contribuabilului prin adresa nr..X./2007.

Societatea a solicitat din nou amânarea datei de începere a inspecției fiscale cu adresa înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a sectorului

.X. sub nr. .X./2008, contribuabilul fiind informat despre reluarea inspecției fiscale prin adresa nr..X./2008.

În urma reluării inspecției fiscale a fost întocmit Procesul verbal nr. .X./2009 prin care s-a solicitat reconstituirea documentelor contabile din perioada 01.01.2003 - 31.03.2004 și societatea a fost sancționată prin Procesul verbal de stabilire și sancționare a contravențiilor nr. .X./2009 cu suma de .X. lei, achitată cu chitanța nr. .X./2009.

Inspecția fiscală a fost suspendată conform adresei nr. .X./2009 pentru reconstituirea și prezentarea documentelor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat verificări încrucișate privind relațiile comerciale ale contestatarei, în urma cărora :

- D.G.F.P .X. a comunicat că există contract de prestări servicii nr..X./2005 încheiat cu .X. S.A. - Sucursala .X.,

- D.G.F.P .X. a comunicat că nu există contract încheiat cu Sucursala Hidrocentrale .X. conform adresei nr. .X./2010,

- D.G.X. a comunicat că nu există contract de prestări servicii încheiat cu S.C. .X.S.A, conform adresei nr. nr. .X./2010.

Organele de inspecție fiscală au mai solicitat informații de la I.T.M. .X., care a comunicat cu adresa nr. .X./2009 înregistrată la A.F.P. .X. sub nr. .X./2009, că nu există contracte individuale de muncă decât începând cu luna decembrie 2004, primul stat de plată depus la I.T.M. fiind cel aferent lunii decembrie 2004, conform adresei nr. .X./2009 a acestei instituții.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data reluării inspecției fiscale, societatea nu avea depuse deconturile de TVA aferente lunilor martie, aprilie, mai 2012, motiv pentru care a fost sancționată cu suma de .X. lei prin Procesul verbal de stabilire și sancționare a contravențiilor nr. .X./2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe toată perioada verificată, societatea nu a depus Declarațiile 100 și totodată nu a angajat persoane cu handicap, conform prevederilor O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, ale Legii nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, precum și O.M.F. nr.590/2008 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea art.78 din Legea nr.448/2006.

S-a constatat de asemenea că în perioada verificată, societatea nu a angajat 4 % din numărul de salariați în lunile în care numărul mediu de salariați era minim .X. și nici nu a achiziționat produse de la societăți cu profil protejat, cu excepția anului 2012 când a achiziționat astfel de produse,

conform prevederilor art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap și art.6 din Instrucțiunile de aplicare a legii.

Organele de inspecție fiscală, ținând cont de vărsămintele achitate suplimentar de societate pentru anul 2012 în sumă de .X. lei au calculat în sarcina societății vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, majorări de întârziere la plată aferente în sumă de .X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**B.** De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea a dedus cheltuieli de pe facturi emise de societăți declarate inactive, conform Declarațiilor 394 din perioada 2007-2011 și pentru care nu s-a putut prezenta niciun contract de prestări servicii sau situații de lucrări pe baza cărora au fost întocmite facturile emise de furnizori : .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru aceste cheltuieli, conform prevederilor art.11 alin.1<sup>2</sup> și art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea s-a constatat că societatea a dedus cheltuieli conform facturilor emise de furnizorii .X., .X., .X. S.R.L. pentru care nu prezintă situații de lucrări, conform adresei administratorului înregistrată sub nr. .X./2012, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil cu valoarea acestor facturi, mai puțin TVA aferentă.

În concluzie a fost calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere la plată aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**C.** În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2003 - aprilie 2012 societatea a depus la termen la Administrația Finanțelor Publice .X. deconturile de TVA cu excepția lunilor martie, aprilie, mai 2012, motiv pentru care a fost sancționată cu amenda în sumă de .X. lei, conform Procesului verbal de stabilire și sancționare a contravențiilor nr. .X./2012.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizori declarați inactivi și de furnizori care nu pot prezenta în justificare niciun contract de prestări

servicii sau situație de lucrări, conform prevederilor art.11 alin.1<sup>2</sup> și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei aferentă vânzărilor de autoturisme sub valoarea rămasă de amortizat, operațiunea fiind asimilată vânzărilor, conform prevederilor art.128 și art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății TVA în sumă totală de .X. lei, majorări de întârziere la plată aferente în sumă de .X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

### **ASPECTE PROCEDURALE**

**A.** Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia “o parte din obiectul controlului - verificarea impozitelor, taxelor și fondurilor speciale datorate bugetului de stat pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2012, impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2011, excede termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale” se reține că inspecția fiscală efectuată la sediul social al contribuabilului a început la data de 25.05.2007 în baza adresei ANAF nr. .X./2007 și ordinului de serviciu nr. .X./2007, aflat în copie la fila 95 din dosarul cauzei și a vizat perioada cuprinsă între 01.01.2003-31.12.2011 pentru impozitul pe profit și perioada cuprinsă între 01.01.2003-30.04.2012 pentru celelalte impozite, taxe și contribuții.

Inspecția fiscală a fost amânată la solicitarea contribuabilului , suspendată pentru solicitări de control încrucișat și extinsă având în vedere adresa Direcției Generale .X. nr. .X./2012 prin care se transmite A.F.P..X. Procesul Verbal nr. .X./2012 încheiat la S.C. .X. S.R.L. precum și propunerea de efectuare a inspecției fiscale la acest contribuabil.

Întrucât prin contestație, S.C. .X. S.R.L. nu aduce niciun argument și nu invocă niciun temei de drept în sprijinul afirmației cum că o parte din obiectul controlului excede termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale și nu precizează ce anume sume consideră a fi prescrise, Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor va analiza acest aspect de procedură doar din perspectiva impozitului și taxelor pentru care s-au stabilit obligații de plată suplimentare.

Astfel, potrivit art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil începând cu data de 01.01.2004:

*“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.*

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr.V/15.01.2007 pronunțată de Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, unde se precizează: ***"Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.***

***Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic."***

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

***"Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora,***

*precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :*

*a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;*

*b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;*

*c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.*

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani calculați fie de la data la care a expirat termenul de depunere a “*Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat*”, fie de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației, fie de la data comunicării către contribuabil a impozitului stabilit de organele fiscale.

La art.21 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare în perioada 01.07.2002 - 31.12.2003 se specifică :

**Art.21 (1) În cursul anului fiscal contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual, să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare”.**

De asemenea, potrivit Anexei 2 Instrucțiuni pentru completarea formularului “*Declarație privind impozitul pe profit*” cod 14.13.01.04 la O.M.F.P. nr.53/22.01.2003 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului “*Declarație privind impozitul pe profit*” :

*“ Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:*



- până la data de 25 ianuarie a anului următor, de contribuabilii care până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, potrivit [art. 22](#) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, de persoanele juridice fără scop patrimonial, precum și de contribuabilii care obțin venituri din cultura cerealelor și a plantelor tehnice, pomicultură și viticultură;

- până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat”.

În consecință, **termenul de prescripție** începe să curgă astfel:

- pentru impozitul pe profit aferent anului 2003 termenul începe să curgă de la 25 ianuarie 2004

- se sfârșește în 5 ani de la data expirării termenului de depunere a declarației, conform art.21 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, dacă nu au intervenit cauze de întrerupere și/sau suspendare.

În ceea ce privește TVA, potrivit art.29 D lit.a) din Legea nr. nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 01.06.2002:

“D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

a) să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, **potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv**”.

Referitor la vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate aplicabile prevederile O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, potrivit cărora :

“ART.43 Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale și alți agenți economici, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la [art. 42](#), au obligația de a plăti lunar la Fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap, potrivit dispozițiilor ordonanței de urgență.

ART. 53 (1) La data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență se constituie Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap din următoarele surse:

a) o cotă de 3% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra câștigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, de către agenții economici, organizațiile cooperatiste, organizațiile economice străine cu sediul în România, de reprezentanțele autorizate în România, potrivit legii, ale persoanelor juridice străine care angajează personal român

*și de persoanele fizice care utilizează muncă salariată, cu excepția unităților protejate prevăzute la art. 37;*

*b) penalități și majorări datorate, potrivit legii, pentru neplata la termen a obligațiilor la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap; [...]*

*(3) Pentru nevărsarea la termen a sumelor prevăzute la art. 43 și la art. 53 alin. (1) lit. a) și d) se percep penalități și majorări de întârziere, prevăzute de dispozițiile legale în vigoare pentru neplata impozitelor și a taxelor convenite bugetului de stat.”*

Astfel, suma reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate se va declara lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei de raportare prin formularul 100 “*Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat*” la poziția 14 Sume datorate conform art.43 din O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, potrivit prevederilor O.M.F.P. nr.179/2002 pentru modificarea O.M.F. nr.1313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor de declarare a obligațiilor de plată la bugetul de stat.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. .X./2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. .X.008, care la pct.1 precizează : “*Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs**”.*

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. .X./2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, “*se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs*” astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate s-a specificat că data începerii inspecției fiscale a fost înregistrată în Registrul unic de control seria.X. nr. .X. la poziția .X. în data de .X.007, iar potrivit art.102 alin.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“data începerii inspecției fiscale este data menționată în Registrul unic de control”*.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea contestată nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documentele contabile aferente perioadei verificate, motiv pentru care inspecția fiscală a fost amânată/suspendată la cerere în mod repetat, astfel :

- prin adresa nr. .X./2007, societatea a solicitat amânarea inspecției fiscale, aprobarea amânării fiind comunicată prin adresa A.F.P .X. nr. .X./2007,

- prin adresa înregistrată la A.F.P. .X. sub nr. .X./2008 societatea a solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală comunicând reluarea inspecției prin adresa nr. .X./2008,

- în urma reluării inspecției fiscale a fost întocmit procesul verbal nr. .X./2009 prin care s-a solicitat societății reconstituirea documentelor contabile din perioada 01.01.2003 - 31.03.2005, aceasta fiind sancționată prin Procesul verbal de stabilire și sancționare a contravențiilor nr. .X./2009 cu suma de .X. lei,

- inspecția fiscală a fost suspendată conform adresei nr. .X./2009 pentru reconstituirea și prezentarea actelor fiscale.

Chiar și la solicitarea organelor de inspecție fiscală din cadrul A.F.P .X. nr. .X./2012 de a prezenta în termen de 5 zile documente justificative, respectiv : contracte încheiate cu furnizorii săi, situații de lucrări pentru facturile emise de furnizorii .X., .X., .X. .X., .X. S.R.L, situația TVA pe perioada februarie - aprilie 2012 și certificatul constatator de la Oficiul Registrului Comerțului, societatea a comunicat cu adresa nr. .X./2012, că *„nu poate prezenta cele solicitate, pe motiv că nu le deține”*.

Din analiza anexelor la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2012, contestate raportat la dispozițiile legale aplicabile speței și având în vedere data începerii inspecției fiscale 28.05.2007, confirmată chiar de societate prin adresa nr. .X./2007 de solicitare a amânării inspecției fiscale, se reține că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale nu era prescris pentru perioada supusă inspecției fiscale, începerea inspecției fiscale fiind una din cauzele de suspendare a

prescripției, ținând cont de prevederile art. 90 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, potrivit cărora *“Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”*.

**B.** Referitor la susținerile societății potrivit cărora organele de inspecție fiscală nu ar fi respectat prevederile din O.M.F.P nr.972/2006 privind aprobarea formularului *“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”*, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la motivul de fapt se reține că nici acestea nu se confirmă, deoarece la pct.2.2.1 Motivul de fapt din decizia de impunere contestată sunt prezentate clar și distinct motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, precum și obligația colectării TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu Instrucțiunile de completare a formularului *“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”* aprobate prin O.M.F.P. nr.972/2006, modificat prin O.M.F.P. nr.1046/2007, potrivit cărora: *“se va înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat o operațiune patrimonială, modul în care a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta”*.

Se reține că la pct.2.1.3 *“Temeiul de drept”* din Decizia de impunere contestată sunt precizate temeiurile de drept în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

Întrucât excepțiile de procedură invocate prin contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a cauzei.

**1.** Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată:

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a TVA aferentă unor facturi emise de furnizori declarați inactivi prin Ordin al Președintelui A.N.A.F.**

**și pentru care nu au fost prezentate la inspecția fiscală, contracte sau situații de lucrări, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce argumente sau documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în perioada verificată, respectiv ianuarie 2003 – aprilie 2012, contestatară a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de furnizori declarați inactivi și de furnizori pentru care nu au fost prezentate la inspecția fiscală contracte sau situații de lucrări justificative, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.11 alin.1<sup>2</sup> și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși în timpul inspecției fiscale contestatară nu a justificat deducerea taxei pe valoarea adăugată, prin adresa nr. .X./2012 comunicând organelor de inspecție fiscală că *„nu poate prezenta cele solicitate, pe motiv că nu le deține”*, iar cu ocazia formulării contestației S.C. .X. S.R.L. avea posibilitatea prezentării de documente în acest sens, nu a invocat existența documentelor justificative și nu a anexat astfel de documente.

Contestatară susține că norma legală invocată, respectiv art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se referă la tranzacțiile cu contribuabili inactivi și nu are legătură cu prezentarea situațiilor de lucrări.

De asemenea, consideră că invocarea de către organele de inspecție fiscală a încălcării prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu îi poate fi imputată, deoarece societatea a dedus TVA în baza facturilor primite de la furnizori, așa cum sunt definite prin art.155 din același act normativ.

**În drept**, art.145 alin.1 și alin.2 și art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*“Art.145 )*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile.*

*Art.146 (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 care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 (...)*”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, atât de fond, cât și de formă, fiind condiționat atât de destinația bunurilor/serviciilor, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, cât și de deținerea documentelor justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, neîndeplinirea uneia dintre cele două condiții conducând indubitabil la pierderea dreptului de deducere a taxei.

Totodată, art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată prevede:

*„(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.*

Astfel, susținerea societății potrivit căreia :*“norma legală invocată, respectiv art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se referă la tranzacțiile cu contribuabili inactivi și nu are legătură cu prezentarea situațiilor de lucrări”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei compusă din :

- TVA aferentă unor facturi emise de furnizori care nu au fost justificate de contracte și situații de lucrări pentru care nu s-a acordat drept de deducere în baza prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- TVA aferentă unor facturi emise de furnizori inactivi pentru care nu s-a acordat drept de deducere în baza prevederilor art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

La art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

*“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”.*

Potrivit acestor prevederi legale, documentele fiscale, în speță facturile emise de furnizorii aflați pe lista de inactivi cu care S.C. .X. S.R.L. a avut relații comerciale nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, deci în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi.

Se reține că deși, potrivit art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, contestatara nu a depus pe parcursul soluționării căii admisive de atac, niciun document suplimentar în justificarea susținerilor sale care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

De altfel, prin declarația pe propria răspundere existentă în copie la fila 25 din dosarul cauzei, contabilă societății contestatara, .X. recunoaște că *“în urma vizionării site-ului M.F.P. în data de 16.08.2012 sunt societăți aflate pe lista de inactivi cu care S.C..X. S.R.L. a avut relații comerciale în calitate de furnizori ai societății”* și detaliază datele de la care cei 14 furnizori au devenit inactivi, comparativ cu perioada desfășurării relației comerciale, care se suprapune cu perioada verificată.

Din analiza acestei declarații, reiese că în perioada 2009 – 2011, contestatara recunoaște că a efectuat tranzacții cu societăți comerciale declarate inactive. Astfel, coroborat și cu temeiurile de drept aplicabile în materie, potrivit cărora facturile emise de furnizorii declarați inactivi nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarei dreptul de deducere

a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de contribuabili declarați inactivi.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA suplimentară în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

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

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente,
- .X. lei - TVA colectată,
- .X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente,

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra datorării acestor sume, în condițiile în care societatea deși contestă aceste obligatii stabilite suplimentar, nu aduce prin contestație niciun argument de fapt sau temei de drept privind aceste sume.**

**În fapt,** prin Decizia de impunere nr..X./2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și accesoriile aferente.

Societatea, deși contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa în sumă totală de .X. lei, prin contestație nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept prin care să motiveze susținerile sale, limitându-se la a face trimitere doar la constatările privind TVA neadmisă la deducere în sumă de .X. lei.



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

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

*c) motivele de fapt și de drept,*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Totodată, prin Decizia nr..X. în dosarul nr. .X./ .X./2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale următoarele : „*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 nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse, sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd :

*“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.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și nici temeiuri legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA, impozit pe profit, varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca : **b) nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”*, se va respinge contestația ca nemotivată pentru obligațiile fiscale în sumă de **.X. lei**.

**3.** Referitor la suma de .X. lei reprezentând .X. lei majorări de întârziere la plată și penalități în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei, se reține că în baza principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, acestea urmează soarta debitului principal.

Întrucât prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, potrivit Cap.III pct.1 și ca nemotivată pentru TVA în sumă de .X. lei, potrivit Cap.III pct.2, iar organul de soluționare nu poate defalca cuantumul accesoriilor pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cele pentru care s-a respins contestația ca nemotivată, ca o consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei.

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

## DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva deciziei de impunere pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente,
- .X. lei - TVA colectată,
- .X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - penalități aferente.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva deciziei de impunere pentru suma de **.X.lei** reprezentând :

- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente TVA,
- .X. lei - penalități aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**