



**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  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr.110 / 25.X. 2013**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. (în insolvență) din .X.**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a**  
**constestațiilor din cadrul Agenției Naționale de**  
**Administrare Fiscală sub nr. .X. / 22.08.012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr. .X./08.X.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./22.X.2012, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (în insolvență), cu sediul în .X., b-dul .X., nr. .X., et. .X., ap. .X., jud. .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul .X./ .X./1991, prin SCP .X. SPRL, în calitate de administrator judiciar, conform Sentinței Comerciale nr. .X. din data de 28.X.2012 pronunțată de Tribunalul .X. – Secția a II-a Civilă, în dosarul nr. .X./ .X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. și prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**,

iar urmare soluționării Decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare nr. .X. – .X./09.X.2012, s-a respins la rambursare taxa pe

valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și are ca obiect suma totală de .X.lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012, respectiv data de 20.X.2012, potrivit confirmării de primire nr. .X./19.X.2012, anexată în copie la dosarul contestației, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv 20.X.2012 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

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

**I. S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., precizând următoarele:**

1) *În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de.X. lei*, ca urmare a reportării în anul fiscal 2006 a pierderii fiscale aferentă anului 2000 în cuantum de .X. lei, societatea invocă dispozițiile pct.74 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II „Impozit pe profit” din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul Președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor

utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, cu modificările și completările ulterioare, art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr.7/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, menționând că *„dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar acest termen de prescripție „începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”.*

Societatea susține că potrivit opiniei exprimate de Comisia Fiscală Centrală, deși baza de impunere generatoare este aferentă anului fiscal 2006, *„creanța fiscală și obligația fiscală corelativă se consideră născute în anul 2007 (când se împlinește termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit) iar termenul de prescripție de 5 ani începe să curgă la 1 ianuarie 2008, împlinindu-se la 1 ianuarie 2013”*, precum și faptul că a prezentat acest exemplu *„tocmai pentru a reliefa conținutul sintagmei „5 ani fiscali” în ce privește impozitul pe profit, din perspectiva O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, evident din perspectiva organului fiscal de a stabili obligații fiscale”.*

Astfel, *„având în vedere logica prezentată mai sus”, societatea solicită constatarea „aplicabilității ei și din perspectiva reportării pierderii fiscale așa cum este tratată la art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.*

Prin urmare, *„coroborând dispozițiile procedural fiscale cu dispozițiile codului fiscal”, societatea solicită constatarea că pierderea fiscală aferentă anului fiscal 2000 a fost stabilită prin declarația privind impozitul pe profit anuală depusă în cursul anului fiscal 2001, iar perioada „următorilor 5 ani” au început să curgă la 1 ianuarie 2002 împlinindu-se abia la 31.12.2006. În aceste condiții, ultimul an în care putea fi recuperată pierderea anului fiscal 2000 a fost în fapt anul fiscal 2006 și nu anul 2005 cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală.”*

2) *În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X.lei, datorat ca urmare a nedeductibilității cheltuielilor în sumă de .X. lei cu serviciile prestate de societățile inactive, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea menționează că facturile de servicii au fost achitate și înregistrate pe cheltuieli în momentul efectuării lor fiind parte în costul de producție al serviciilor pe care le-a recuperat prin prețul facturat beneficiarilor finali ai acestor lucrări. Pe cale de consecință, „a obținut venituri din realizarea acestor lucrări de construcții achitând la bugetul de stat impozitul pe profit aferent acestor tranzacții, lucru de altfel necontestat de echipa de*

*inspecție fiscală. Toate operațiunile de prestări servicii au la bază operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: contracte, facturi, situații de lucrări acceptate de diriginții de șantier etc., documente despre care organele de inspecție fiscală nu fac niciun fel de aprecieri. Cu alte cuvinte, echipa de inspecție fiscală nu a pus la îndoială sub nicio formă realitatea operațiunilor realizate de cei doi furnizori, ci doar faptul că acești furnizori se aflau în situație de inactivitate fiscală.”*

*Societatea invocă buna credință a sa și menționează că „s-a aflat în imposibilitatea de a cunoaște starea fiscală în care se aflau cei doi furnizori”, având în vedere că Ordinele Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./29.X.2009, respectiv nr..X./21.09.2010, prin care au fost declarați ca inactivi fiscal S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu au fost publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I așa cum trebuia să se întâmple conform dispozițiilor legale”.*

*S.C. .X. S.R.L. „consideră că aducerea la cunoștința publică a stării de inactivitate fiscală a societăților comerciale se face obligatoriu prin intermediul Monitorului Oficial al României, Partea I, așa cum prevede și art.5 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.11 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, cu modificările și completările ulterioare, acte normative cu rang de „lege” și cu putere juridică superioară celor cu rang de „ordin”.*

*În aceste condiții, societatea consideră că „nu i se poate invoca inacțiunea/pasivitatea în cunoașterea stării fiscale în care se găseau cei doi furnizori, respectiv nu i se poate invoca opozabilitatea stărilor de inactivitate fiscale în care se găseau aceștia”.*

*De asemenea, societatea invocă „jurisprudența Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft împotriva Nemzeti Adó-es Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) și Péter Dávid împotriva lui Nemzeti Adó-es Vámhivatal Eszak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)”, unde s-a statuat că „beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling”, „potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.”*

Astfel, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au prezentat elementele obiective de natură să probeze că S.C. .X. S.R.L. „cunoștea la momentul efectuării achizițiilor de servicii că furnizorii săi, respectiv S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., puteau fi suspectați ca fiind implicați într-o fraudă fiscală.” „Or, simplul fapt că aceste societăți se găseau în liste aprobate prin ordine ale Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nepublicate în Monitorul Oficial al României, Partea I”, despre care nici nu avea cunoștință, „nu poate fi considerat drept „element obiectiv” care să justifice reaua credință a societății, „ci din contră”.

Totodată, societatea invocă și Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție în cauza Axel Kittel vs. Etat belge vs. Recolta Recycling SPRL, „dată pentru taxa pe valoarea adăugată și care, pe cale de consecință, este aplicabilă și impozitului pe profit. Astfel, „în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a T.V.A. achitate. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a T.V.A. sau altor fraude”.

3) În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, datorat ca urmare a nedeductibilității cheltuielilor în sumă de .X. lei, legate de achiziția de materiale de construcții de la S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea operațiunilor economico-financiare derulate, „motivarea de fapt și temeiul de drept pentru considerarea ca nedeductibile” a acestor cheltuieli, „fiind forma documentelor justificative în baza cărora s-au derulat respectivele achiziții”.

De asemenea, societatea precizează că „la momentul derulării acestor operațiuni fiecare furnizor se afla într-o stare juridică ce le permitea să deruleze astfel de operațiuni”. Astfel, în funcție de datele publice existente, societatea a procedat „la verificarea fiecărui furnizor în parte, verificări ce au urmărit în principal validitatea codului de înregistrare în scopuri de T.V.A., existența propriu-zisă a furnizorului și a reprezentanților săi legali ai acestora (ex. semnarea contractelor de vânzare-cumpărare), stadiul dosarului de insolvență etc. Cu ocazia acestor verificări nu au fost constatate nereguli.”

Totodată, societatea susține că „a obținut venituri din comercializarea acestor mărfuri achitând la bugetul de stat impozitul pe profit aferent acestor tranzacții, lucru de altfel necontestat de echipa de inspecție

*fiscală. Toate operațiunile de achiziții de mărfuri au la bază operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: comenzi scrise din partea beneficiarilor finali, facturi, avize de însoțire a mărfii semnate de reprezentanții societăților furnizoare și beneficiare, note de intrare-recepție și constatare de diferențe, documente despre care organele de inspecție fiscală nu fac niciun fel de aprecieri.”*

Societatea precizează că așa cum s-a aratat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, marfa achiziționată de la furnizorii menționați mai sus, a avut la bază contracte de vânzare-cumpărare, „iar expedierea mărfurilor s-a realizat în cvasitotalitatea cazurilor de către vânzători, cu mijloace de transport proprii, pe baza de avize de însoțire a mărfii”, însă, întrucât, în cele mai multe cazuri, marfa a fost livrată de vânzători direct către clienți, a fost „în imposibilitate de a verifica realitatea datelor înscrise în aceste avize. Astfel, că informații precum numărul de înmatriculare a mijlocului de transport, data și ora la care s-a făcut expediția, numele delegațiilor înscrise pe aceste avize nu au putut fi verificate”, „însă acestea nu sunt de natură să dovedească neefectuarea operațiunilor.”

S.C. .X. S.R.L. consideră că „nu a fost încălcat în niciun fel regimul juridic și fiscal al formularului „Aviz de însoțire a mărfii” reglementat de O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, acesta respectând circuitul și fiind corect arhivat atât la furnizori, cât și la beneficiarii finali ai transporturilor.”

De asemenea, societatea atrage atenția că în cea mai mare parte a operațiunilor „a înțeles să plătească contravaloarea mărfurilor prin intermediul instituțiilor bancare evitând în felul acesta orice fel de speculații care ar pune la îndoială modalitatea de decontare a acestor facturi”.

Totodată, având în vedere demersurile pe care le-a întreprins în tot procesul de achiziție și revânzare a materialelor de construcții, societatea înțelege să invoce „și în ceea ce privește impozitul pe profit jurisprudența Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft împotriva Nemzeti Adó-es Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) și Péter Dávid împotriva lui Nemzeti Adó-es Vámhivatal Eszak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)”.

Astfel, societatea consideră că în contextul în care „nu a dispus în niciun moment de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unor fraude în sfera emitenților furnizorilor” respectivi, din jurisprudența menționată mai sus, se desprind următoarele idei:

- S.C. .X. S.R.L. „nu este obligată să verifice proveniența mărfurilor livrate de S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.”;

- nu era de datoria sa „să verifice dacă acești furnizori aveau sau nu capacitatea de a transporta mărfurile comercializate (în cauza C-80/11 emitentul facturilor de bușteni nu dispunea de niciun camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora)”;

- „nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nedeclararea și neplata T.V.A. și a impozitului pe profit rezultate în urma realizării acestor acte de comerț (ceea ce nu este cazul și în privința furnizorilor de materiale de construcții)”;

- nu poate fi privată de dreptul de deducere a cheltuielilor cu mărfurile vândute doar pentru că nu dispune și de alte documente justificative în afara facturilor controlate (în cazul său, „cvasitotalitatea avizelor de însoțire a mărfii așa cum eronat susțin organele de inspecție fiscală”).”

De asemenea, societatea înțelege să invoce în susținerea contestației și Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție în cauza Axel Kittel vs. Etat belge vs. Recolta Recycling SPRL, „dată pentru taxa pe valoarea adăugată și care, pe cale de consecință, este aplicabilă și impozitului pe profit. Astfel, „în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a T.V.A. achitate. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a T.V.A. sau altor fraude”.

Totodată, societatea consideră ca „nelegală și injustă acțiunea echipei de inspecție fiscală de a respinge deductibilitatea sumelor reprezentând cheltuielile înregistrate cu achiziția de mărfuri, în momentul achiziționării acestora, cheltuielile cu mărfurile fiind înregistrate cu ocazia scăderii acestora din gestiune și nu la momentul achiziției lor.”

S.C. .X. S.R.L. menționează că „temeiul de drept invocat de echipa de inspecție fiscală și luat în considerare la stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu mărfurile este unul incorect. Argumentele de formă invocate de echipa de inspecție fiscală nu constituie criterii de bază pentru stabilirea deductibilității la calculul rezultatului final, în raportul de inspecție fiscală fiind invocate argumente din Titlul VI – „Taxa pe valoarea adăugată” al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și din alte acte normative, precum Legea contabilității nr.82/1991,

*republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, care nu au legătură cu criteriile de deductibilitate ale unei cheltuieli la calculul impozitului pe profit, atunci când realitatea realizării unor tranzacții este evidentă.”*

În ceea ce privește „*forma facturii*”, societatea susține că a respectat „*întru-totul*” dispozițiile legale, respectiv lit.A pct.15 din Anexa 1 la O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar informațiile „*precum contul bancar, banca la care este deschis, numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport, numele/prenumele, actul de identitate al delegatului, data și ora expediției, neregăsindu-se printre informațiile obligatorii ce trebuiesc cuprinse într-o factură*”.

De asemenea, „*referitor la dispozițiile art.155 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dispozițiile punctului 72 alin.(3) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, privind condițiile pe care trebuie să le îndeplinească „factura centralizatoare”, invocate de organele de inspecție fiscală*”, societatea informează că „*acestea au fost corect întocmite având anexate un centralizator cu documente de expediție ce au stat la baza fiecărei livrări de marfă în parte*”.

Societatea susține că „*întrucât mărfurile au fost expediate de către furnizori direct către beneficiarii finali, conform înțelegerii contractuale*”, „*avizele de însoțire a mărfurilor au circulat în cvasitotalitatea lor de la furnizori la beneficiarii finali, fiind respectate întocmai dispozițiile O.M.F.P. nr.2226 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, ce reglementează acest tip de formular*” și deși nu era de datoria sa să dețină copii după avizele de însoțire a mărfurilor, în unele cazuri a intrat în posesia unor astfel de copii, pe care înțelege să le prezinte „*tocmai pentru a dovedi caracterul real al operațiunilor derulate*.”

Totodată, societatea consideră că „*a lua în considerare forma documentelor justificative*”, „*în detrimentul fondului ce-l servesc*”, constituie în opinia sa „*o încălcare a unui principiu contabil și fiscal de sorginte comunitară: principiul prevalenței economicului asupra juridicului*.”



De asemenea, societatea dorește să atragă atenția că „este de notorietate practica instanțelor judecătorești naționale și comunitare în a se promova un principiu fiscal fundamental: principiul prelevanței substanței asupra formei.” În acest sens, societatea arată cu titlu informativ „Hotărârea CEJ în cauza Collee, cauza Cannon, respectiv în cauza Teleos. Or, deciziile CEJ sunt obligatorii pentru statele membre, astfel că ele au obligația armonizării legislației cu acestea atunci când dispozițiile interne sunt contrare așa cum prevede art.228 paragraful 1 din Tratatul de înființare al C.E.”

Societatea invederează că un alt motiv pentru care nu poate fi reținut punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală este că „nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nerespectarea obligațiilor fiscale declarative și de plată a furnizorilor S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.”

Totodată, societatea precizează că în urma verificărilor încrucișate efectuate la acești furnizori, valoarea mărfurilor ce i-au fost vândute, a fost considerată venit impozabil la aceștia, „venit pentru care au fost /vor fi calculate sume cu titlu de impozit pe profit”, iar prin neacceptarea cheltuielilor cu mărfurile, „aceiași bază de impozitare va fi impusă din nou, ceea ce este contrar principiilor generale de fiscalitate, având loc astfel, o dublă impozitare.”

4) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, ca urmare a neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli cu serviciile prestate de societățile inactive fiscal, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea menționează că „organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea operațiunilor economico-financiare”, „motivarea de fapt și temeiul de drept pentru considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestările de servicii prestate” de acești furnizori, „fiind starea de inactivitate fiscală în care au fost declarați aceștia și nu fondul problemei reprezentat de realitatea acestor tranzacții.”

Societatea precizează că „prestările de servicii în construcții au fost realizate în scopul realizării de operațiuni taxabile așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”, facturile de servicii au fost achitate și înregistrate pe cheltuieli în momentul efectuării lor fiind parte în costul de producție al serviciilor pe care le-a recuperat prin prețul facturat beneficiarilor finali ai acestor lucrări. Pe cale de consecință, „a realizat valoare adăugată din realizarea acestor lucrări de construcții achitând la bugetul de stat taxa aferentă acestor tranzacții, lucru de altfel necontestat de echipa de inspecție fiscală. Toate operațiunile de prestări servicii au la bază operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: contracte, facturi, situații de

*lucrări acceptate de diriginți de șantier etc., documente despre care organele de inspecție fiscală nu fac niciun fel de aprecieri. Cu alte cuvinte, echipa de inspecție fiscală nu a pus la îndoială sub nicio formă realitatea operațiunilor realizate de cei doi furnizori, ci doar faptul că acești furnizori se aflau în situație de inactivitate fiscală.”*

*Societatea invocă buna credință a sa și menționează că „s-a aflat în imposibilitatea de a cunoaște starea fiscală în care se aflau cei doi furnizori”, având în vedere că Ordinele Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./29.X.2009, respectiv nr..X./21.09.2010, prin care au fost declarați ca inactivi fiscal S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu au fost publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I așa cum trebuia să se întâmple conform dispozițiilor legale”.*

*S.C. .X. S.R.L. „consideră că aducerea la cunoștința publică a stării de inactivitate fiscală a societăților comerciale se face obligatoriu prin intermediul Monitorului Oficial al României, Partea I, așa cum prevede și art.5 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.11 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, cu modificările și completările ulterioare, acte normative cu rang de „lege” și cu putere juridică superioară celor cu rang de „ordin”.*

*În aceste condiții, societatea consideră că „nu i se poate invoca inacțiunea/pasivitatea în cunoașterea stării fiscale în care se găseau cei doi furnizori, respectiv nu i se poate invoca opozabilitatea stărilor de inactivitate fiscale în care se găseau aceștia”.*

*De asemenea, societatea invocă „jurisprudența Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft împotriva Nemzeti Adó-es Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) și Péter Dávid împotriva lui Nemzeti Adó-es Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)”, și susține că în ipoteza în care S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. au participat la săvârșirea unor fraude fiscale, „nu i se poate reconsidera dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile prestate și cu T.V.A. aferente, fără ca organele de inspecție fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective” faptul că S.C. .X. S.R.L. „știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era într-o fraudă săvârșită de acești furnizori.” „Or, simplu fapt că aceste societăți se găseau în liste aprobate prin ordine ale Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nepublicate în Monitorul Oficial al României, Partea I”, despre care nici nu avea cunoștință, „nu poate fi considerat drept „element obiectiv” care să justifice reaua credință a societății, „ci din contră”.*

Totodată, societatea invocă și Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție în cauza Axel Kittel vs. Etat belge vs. Recolta Recycling SPRL. Astfel, *„în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a T.V.A. achitate. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a T.V.A. sau altor fraude”*.

Societatea susține că ideea de bază conform căreia dreptul de deducere a T.V.A. aferentă serviciilor prestate S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu îi poate fi îngrădit întrucât nu avea cunoștința de starea de inactivitate fiscală a acestora, *„reiese și dintr-o altă cauză judecata la nivelul Curții Europene de Justiție – C-354/03, Optigen Ltd, Fulcrum Ltd și Bond House Systems Ltd vs. Commissioners of Customs&Excise.”*

5) *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, ca urmare a neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la furnizorii S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială realitatea operațiunilor economico-financiare derulate, „motivarea de fapt și temeiul de drept pentru considerarea ca nedeductibilă” a taxei pe valoarea adăugată de la respectivii furnizori, „fiind forma documentelor justificative în baza cărora s-au derulat respectivele achiziții”, realitatea fiind „pusă la îndoială doar tangențial” prin invocarea jurisprudenței europene în cazurile C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel vs. Statul Belgian „fără a judeca în profunzime acest aspect”.*

De asemenea, societatea precizează că *„la momentul derulării acestor operațiuni fiecare furnizor se afla într-o stare juridică ce le permitea să deruleze astfel de operațiuni”*. Astfel, în funcție de datele publice existente, societatea a procedat *„la verificarea fiecărui furnizor în parte, verificări ce au urmărit în principal validitatea codului de înregistrare în scopuri de T.V.A., existența propriu-zisă a furnizorului și a reprezentanților săi legali ai acestora (ex. semnarea contractelor de vânzare-cumpărare), stadiul dosarului de insolvență etc. Cu ocazia acestor verificări nu au fost constatate nereguli.”*

Totodată, societatea menționează că *„toate aceste achiziții de materiale de construcții, în special oțel beton (tratate din punct de vedere*

*contabil drept mărfuri) au fost realizate în scopul derulării de operațiuni taxabile din punct de vedere al T.V.A.” „Toate operațiunile de achiziții de mărfuri au la bază operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: comenzi scrise din partea beneficiarilor finali, facturi, avize de însoțire a mărfurilor semnate atât de persoane ce reprezentau furnizorii de materiale de construcții cât și beneficiarii finali ai acestor mărfuri, note de intrare-recepție și constatare de diferențe, documente despre care organele de inspecție fiscală nu fac niciun fel de aprecieri.”*

Societatea citează art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.45 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și consideră că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții (mărfuri) în conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere, respectiv la data achizițiilor în cauză, „a fost clară intenția” de a folosi mărfurile achiziționate pentru operațiunile sale taxabile, „cu alte cuvinte se poate concluziona că au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere al T.V.A.-ului aferent acestor achiziții.”

S.C. .X. S.R.L. susține că în ceea ce privește operațiunile taxabile, respectiv operațiunile de vânzare a materialelor de construcții (mărfuri) achiziționate, „acestea au fost realizate cu aplicarea corectă a prevederilor legale în materie de T.V.A.” Mai concret, aceste materiale de construcții achiziționate de la cele 6 societăți au fost vândute clienților societății în general aplicându-se cota normală de T.V.A. (ca de exemplu în cazul S.C. .X. S.R.L.), iar în cazurile în care vânzările au fost efectuate către societăți pentru care s-a deschis procedura de insolvență (ca de exemplu S.C. .X. S.R.L.), cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de Codul fiscal (în anul 2009). În ce privește acest ultim caz, este de notat că vânzarea materialelor de construcții (mărfuri) către societăți pentru care s-a inițiat procedura de insolvență, până în anul 2009, reprezintă tot operațiuni taxabile, singura diferență față de o operațiune de vânzare clasică fiind aceea că T.V.A.-ul se „plătește” de către beneficiar prin mecanismul taxării inverse.”

Societatea precizează că așa cum s-a aratat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, achizițiile de materiale de construcții de la furnizorii menționați mai sus au avut la bază contracte de vânzare-cumpărare, „iar expedierea mărfurilor s-a realizat în cvasitotalitatea cazurilor de către vânzători, cu mijloace de transport proprii, pe baza de avize de însoțire a mărfii”, însă, întrucât, în cele mai multe cazuri, marfa a fost livrată de vânzători direct către clienți, a fost „în imposibilitate de a verifica realitatea

*datelor înscrise în aceste avize. Astfel, că informații precum numărul de înmatriculare a mijlocului de transport, data și ora la care s-a făcut expediția, numele delegațiilor înscrise pe aceste avize nu au putut fi verificate”, „însă acestea nu sunt de natură să dovedească neefectuarea operațiunilor.”*

Societatea susține că a înțeles să depună în susținerea contestației o situație din care se poate observa că „cea mai mare parte a mărfurilor achiziționate de la cele 6 societăți mai sus menționate” au fost vândute către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, societatea atrage atenția că în cea mai mare parte a operațiunilor „a înțeles să plătească contravaloarea mărfurilor prin intermediul instituțiilor bancare evitând în felul acesta orice fel de speculații care ar pune la îndoială modalitatea de decontare a acestor facturi”.

Totodată, societatea consideră că jurisprudența europeană invocată de organele de inspecție fiscală, respectiv „cazurile judecate la CEJ C-438/09-Juliusz Dankowski, C-368/09 – Pannon Gép și C-95/07 Ecotrade Spa trebuie să conducă la concluzia fără echivoc că substanța unei tranzacții este mult mai importantă decât forma și orice formă de a nega dreptul de deducere a T.V.A. –ului din motive ce țin mai mult de forma derulării unei tranzacții decât de derularea ei, nu poate fi reținută.”

În privința art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și pct. 1), pct.2) și pct.5) secțiunea A din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, „invocate de echipa de inspecție fiscală”, societatea este de părere că acestea „nu reprezintă criterii în funcție de care să se judece dacă sumele în cauză reprezentând T.V.A. la achizițiile de mărfuri trebuie să fie deductibile sau nedeductibile pentru scopuri de T.V.A., întrucât aceste prevederi sunt eminentamente contabile, nu fiscale.”

S.C. .X. S.R.L. consideră că „a lua în considerare forma documentelor justificative”, „în detrimentul fondului ce-l servesc”, constituie în opinia sa „o încălcare a unui principiu contabil și fiscal de sorginte comunitară: principiul prevalenței economicului asupra juridicului.”

Societatea susține că „nu a fost încălcat în niciun fel regimul juridic și fiscal al formularului „Aviz de însoțire a mărfii” reglementat de O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, acesta respectând circuitul și fiind corect arhivat atât la furnizori, cât și la beneficiarii finali ai transporturilor.”

De asemenea, societatea menționează că a acționat cu bună-credință, iar așa cum a statuat și Curtea Europeană de Justiție „în mai multe cazuri judecate, ca de exemplu Teleos C-409/04”, „nu întotdeauna forma documentelor reprezintă o garanție a faptului că o operațiune a avut într-adevăr loc, ci fondul tranzacției ar trebui analizat în primul rând pentru a determina acest lucru, forma documentelor trecând într-un plan secundar”.

Astfel, societatea consideră că, „analizând doar motivele de formă și nu și cele de fond ale speței în cauză”, „organele de inspecție fiscală nu respectă prevederile Codului de Procedură Fiscală” și prin urmare ilegal este privată de dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, societatea subliniază faptul că refuzul dreptului de a deduce T.V.A. aferentă achizițiilor de materiale de construcții (oțel-beton), urmată de colectarea T.V.A. „pe motiv că mărfurile au fost livrate nu unei societăți pentru care s-a deschis procedura de insolvență, ci unei persoane fizice, constituie o încălcare flagrantă a principiului neutralității”, principiu general valabil ce a fost statuat de jurisprudența Curții Europene de Justiție și evocat și în pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

S.C. .X. S.R.L. precizează că „potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din T.V.A.-ul pe care îl datorează T.V.A.-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al T.V.A.-ului instituit prin legislația Uniunii” (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Hotărârea din 10 iulie 2008 Sosnowska, C-25/07), precum și faptul că „dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul T.V.A.-ului și, în principiu, nu poate fi limitat.” (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98 și C-147/98, Hotărârea din 06 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-439/04, Hotărârea din 30 septembrie 2010 Uszodaépitő, C-392/09).

Societatea menționează că „regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina T.V.A.-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară.” (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling și Hotărârea din 22 decembrie 2010 Dankowski, C-438/09).

De asemenea, societatea consideră că „problema de a ști dacă T.V.A.-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posteroare

*privind bunurile în cauză a fost sau nu plătit către bugetul de stat nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a T.V.A.-ului achitat în amonte” (a se vedea Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling), iar „pe de altă parte este știut că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Directiva 2006/112” (a se vedea printre altele Hotărârea Halifax și alții, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03 și Hotărârea din 06 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling).*

În consecință, societatea susține că *„CEJ opinează că este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv”* (a se vedea în acest sens Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, precum și Hotărârea Véleclair, C-414/10).

S.C. .X. S.R.L. precizează că *„Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu prevede obligații concrete în sarcina cumpărătorului în sensul verificării unor elemente legate de a se asigura că operațiunea în cauză nu este implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare nu este implicată într-o fraudă”* și totodată, prin cauzele C-80/11 și C-142/11, Mahagében kft împotriva Nemzeti Adó-es Vámhivatal, *„CEJ este de părere că „este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a se detecta nereguli și fraude privind T.V.A.-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude”*.

*„Nu în ultimul rând”, societatea expune „concluziile la care CEJ ajunge în cauzele conexate C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft împotriva Nemzeti Adó-es Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) și Péter Dávid împotriva lui Nemzeti Adó-es Vámhivatal Eszaki Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)”*.

Astfel, societatea consideră că în contextul în care *„nu a dispus în niciun moment de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unor fraude în sfera emitenților furnizorilor”* respectivi, din jurisprudența menționată mai sus, se desprind următoarele idei:

- S.C. .X. S.R.L. *„nu este obligată să verifice proveniența mărfurilor livrate de S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.”;*

- nu era de datoria sa *„să verifice dacă acești furnizori aveau sau nu capacitatea de a transporta mărfurile comercializate (în cauza C-80/11 emitentul facturilor de bușteni nu dispunea de niciun camion adecvat pentru*

*livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora);*

*- „nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nedeclararea și neplata T.V.A. și a impozitului pe profit rezultate în urma realizării acestor acte de comerț (ceea ce nu este cazul și în privința furnizorilor de materiale de construcții);*

*- nu poate fi privată de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de mărfuri revândute.*

*De asemenea, societatea înțelege să invoce în susținerea contestației și Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție în cauza Axel Kittel vs. Etat belge vs. Recolta Recycling SPRL. Astfel, „în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a T.V.A. achitate. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a T.V.A. sau altor fraude”.*

*În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora „facturile emise de furnizorul S.C. .X.S.R.L. (aflat în stare de insolvență la momentul vânzării materialelor de construcții) sunt eronat întocmite întrucât trebuiau emise cu respectarea art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în forma sa valabilă la data de 31.12.2009)”, societatea a constatat că „nu i-au fost aplicate dispozițiile procedurale prevăzute la punctul 82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.”*

*6) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă vânzărilor de materiale de construcții efectuate către S.C. .X. S.R.L. în perioada octombrie-decembrie 2009, societatea menționează că pentru aceste vânzări a încheiat contractul nr. .X./08.X.2009 cu S.C. .X. S.R.L., aflată sub incidența Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, fiind reprezentată de .X., în calitate de administrator, și nu cu .X., în calitate de persoană fizică, așa cum eronat susțin organele de inspecție fiscală, iar în baza acestui contract, a comenzilor primite din partea S.C. .X. S.R.L., a avizelor de expediție marfă emise de societățile furnizoare pe numele S.C. .X. S.R.L. și semnate de recepție de persoane ce reprezentau S.C. .X. S.R.L., a procedat la emiterea facturilor de vânzare marfă pe numele beneficiarului S.C. .X. S.R.L. și nu pe numele persoanei fizice .X..*



De asemenea, societatea precizează „*dovada cea mai palpabilă că livrările au fost efectuate către S.C. .X. S.R.L. în perioada octombrie-decembrie 2009, pe lângă facturi, documente de livrare, o constituie însăși plata acestor facturi, efectuată în întregime prin bilete la ordin semnate de .X. și ștampilate cu datele societății reprezentate, și nu din conturile bancare ale persoanei fizice .X..*”

Totodată, societatea susține că „*conform celor declarate în răspunsul formulat de administratorul judiciar .X., în adresa nr. .X./06.X.2011, la scrisoarea adresată de D.G.F.P. – A.I.F. .X. având nr. .X./22.X.2010, administratorul judiciar .X. nu recunoaște niciun fel de tranzacții de la data intrării S.C. .X. S.R.L. în insolvență*”, și implicit nici derularea tranzacțiilor cu S.C. .X. S.R.L., că din deconturile de T.V.A. depuse de către S.C. .X. S.R.L. nu rezultă că aceasta ar fi tranzacționat mărfuri de la S.C. .X. S.R.L., „*nu sunt de natură să anuleze derularea tranzacțiilor cu această societate.*”

Societatea invocă cauza C-409/2004 în cazul Teleos, unde Curtea Europeană de Justiție a statuat că „*ar fi contrar principiului securității juridice ca ulterior, furnizorul să fie obligat să achite T.V.A. aferentă livrării, dacă se dovedește că din cauza fraudei cumpărătorului, despre care furnizorul nu avea și nu putea să aibă cunoștință, bunurile în cauză au avut o altă destinație.*” Or, în ceea ce o privește, în fiecare moment, societatea a considerat că „*tranzacțiile sunt efectuate cu S.C. .X. S.R.L. și nicidecum cu persoana fizică .X.*”

De asemenea, societatea invocă principiul porționalității și principiul securității juridice și exemplifică în acest sens decizia Curții Europene de Justiție C-271/2006 Netto Supermarkt Gmh&Co OHG vs. Finanzamt Malchin, susținând totodată că „*având în vedere documentele justificative prezentate și demersurile întreprinse*”, acționat cu bună-credință, a luat orice măsură rezonabilă care depindea de ea, astfel că participarea la o posibilă fraudă este exclusă.

Prin urmare, în ipoteza în care beneficiarul mărfurilor livrate de societate „*nu și-a onorat obligațiile declarative și de plată ce-i reveneau pe linie de T.V.A., este responsabilitatea exclusiv a acestuia*”, pentru care S.C. .X. S.R.L. nu poate fi răspunzătoare.

„*În ultimă instanță*”, societatea atrage atenția că „*până la momentul inspecției fiscale a avut un comportament fiscal ireproșabil, a declarat și a plătit toate obligațiile fiscale ce-i reveneau față de bugetul consolidat al statului.*”

În plus, societatea consideră că nu i se poate aplica un asemenea tratament fiscal, „care pentru aceeași marfă este sancționată de două ori: odată prin neacceptarea dreptului de deducere pe relația cu furnizorii S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și mai apoi prin colectarea taxei pe considerentul că livrările de .X. lei au fost realizate către o persoană fizică și nu către o persoană juridică care se află în stare de insolvență.”

7) În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, în cuantum total de .X., societatea menționează că, în măsura în care argumentele invocate în contestație, vor fi luate în considerare, potrivit principiului accesorium sequitur principale, obligațiile de plată „devin nule de drept”.

**II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au efectuat o inspecție fiscală la S.C. .X. S.R.L., care a cuprins perioada 01.01.2005 - 31.12.2011, pentru impozit pe profit și perioada 01.01.2005-29.02.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012, contestată.**

1) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pierderea nerecuperată din anul 2000 în sumă de .X. lei, a recuperat-o din profitul impozabil al anului 2006, respectiv în al șaselea an consecutiv.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de recuperare a pierderii fiscale din profitul impozabil al anului 2006, au stabilit impozit pe profit pentru anul 2006 în sumă de .X. lei și au calculat dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

2) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de .X.lei:

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe costuri facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2008-31.12.2010 reprezentând prestări servicii în construcții, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 11.X.2009, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. .X./29.X.2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe costuri facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12.2010-31.01.2011 reprezentând prestări servicii în construcții, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 07.X.2010, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. .X./21.X.2010.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și 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, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate cheltuielilor reprezentând achiziții de prestări servicii de la societăți inactice, motiv pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar astfel:

- pentru anul 2009: .X. lei;
- pentru anul 2010: .X. lei;
- pentru anul 2011: .X. lei.

*3) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei:*

a) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X.S.R.L. din localitatea .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./24.X.2009, achiziții ce au fost înregistrate pe costuri (cont 607 „Cheltuieli privind mărfurile”) în momentul întocmirii facturilor cu care acestea s-au facturat clienților.

Urmare controlului încrucișat efectuat la S.C. .X.S.R.L., prin Procesul verbal nr. .X./31.X.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au consemnat următoarele:

- în data de 02.06.2009, conform Sentinței nr. .X./ .X./25.X.2009 a Tribunalului .X., S.C. .X.S.R.L. a intrat în procedura generală de insolvență și ulterior în procedura de lichidare;

- urmare aprobării judecătorului sindic de efectuare a controlului încrucișat solicitat de Direcția generală a finanțelor publice .X., lichidatorul judiciar SCP .X. SPRL .X., prin adresa nr. .X./21.X.2011, a comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că administratorul statutar al societății nu a predat niciun fel de documente contabile;

- s-a mai consemnat faptul că adresa din localitatea .X. unde figurează sediul social al acestei societăți aparține unei case particulare, iar persoana care locuiește la acea adresă nu a fost în măsură să furnizeze informații cu privire la activitatea societății, menționând că și-a mutat sediul în altă localitate;

- au fost trimise invitații pe adresa sediului societății, pe adresa de domiciliu a administratorului statutar și pe adresa de domiciliu a fostului

administrator, fără ca persoanele în cauză să se prezinte la sediul organului fiscal pentru a furniza informații în legătură cu activitatea societății.

Urmare celor consemnate, obiectivele controlului încrucișat nu au putut fi realizate.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X.S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data documentelor emise anterior, respectiv avizele de însoțire ale mărfii, în condițiile în care multe din facturile emise au înscris cantități mari care ar fi trebuit să fie expediate cu mai multe mijloace de transport auto (cantitățile depășind cantitățile maxime de încărcare a unui mijloc de transport auto autorizat de a circula pe teritoriu național), exemple: factura nr. .X./19.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./07.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc;

- datele cumpărătorului S.C. .X. S.R.L. sunt trecute incomplet, lipsind adresa și numărul contului bancar;

- datele vânzătorului S.C. .X.S.R.L. sunt incomplete lipsind contul bancar;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar, iar pentru facturile care au mențiunea „mijloc de transport auto...nr. conform anexă la contract”, nu s-au prezentat aceste anexe;

- nu este menționat actul de identitate al delegatului;

- nu este menționată data și ora expediției.

b) De asemenea, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din localitatea .X., cu un număr de 89 de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./09.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la art.8.1 din contractul menționat mai sus, era prevăzută mențiunea că expedierea mărfurilor se face în mijloace de transport auto asigurate de vânzător, cu auto conform Anexă pentru fiecare lună de livrare, însă anexele respective nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale.

Urmare controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L., prin Procesul verbal încheiat, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au consemnat următoarele:

- administratorii și asociații societății s-au modificat succesiv, de mai multe ori;

- societatea se află sub incidența Legii nr.85/2006 privind procedura de insolvență din data de 13.X.2011;

- lichidatorul numit SCP .X. SRL .X., nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele contabile aferente perioadei 2009-2011;

- administratorul din perioada în care s-au emis facturile către S.C. .X. S.R.L., respectiv .X., în Nota explicativă, anexă la Procesul verbal nr. .X./29.X.2012, pe propria răspundere a afirmat că S.C. .X. S.R.L. nu a avut tranzacții cu S.C. .X. S.R.L., deși pe facturile emise este trecut numele și codul său numeric personal;

- organele de inspecție fiscală au menționat că societatea a mai făcut obiectul unei verificări în urma căreia s-a întocmit plângere penală împotriva lui .X., în baza prevederilor art.4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, întocmindu-se și la acest control o plângere penală împotriva lui .X., tot în baza prevederilor art.4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data documentelor emise anterior, respectiv avizele de însoțire ale mărfii;

- datele cumpărătorului S.C. .X. S.R.L. sunt trecute incomplet, lipsind adresa și numărul contului bancar;

- datele vânzătorului S.C. .X. S.R.L. sunt incomplete lipsind contul bancar;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar, iar anexele la contract la care face referire mențiunea din facturi nu au fost prezentate controlului;

- nu este menționat actul de identitate al delegatului;

- nu este menționată data și ora expediției.

c) Totodată, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei,

în baza contractului de vânzare-cumpărare înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./02.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la capitolul V din contractul menționat mai sus, erau prevăzute ca modalități de plată „*fie ordine de plată, fie prin compensare*”, în condițiile în care marfa corespunde calitativ și cantitativ, proba calității efectuându-se conform capitolului VI, recepția mărfii, cu „*note de greutate, aviz de însoțire a mărfii, declarație de conformitate și raportul încărcării*”, iar transportul, conform prevederilor capitolului VIII – Expedierea și transportul „*se face cu ajutorul mijloacelor de transport auto asigurate de vânzător, cu auto conform Anexă pentru fiecare lună de livrare*”.

Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.X.2011, din analiza căruia au reținut următoarele:

- administratorul societății nu s-a prezentat la solicitarea organelor fiscale pentru efectuarea inspecției fiscale;
- nu s-au prezentat documentele financiar-contabile;
- societatea nu funcționează la sediul declarat;
- nu a depus declarații pe întreaga perioadă, lipsind chiar declarația referitoare la trimestrul IV 2009 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată (declarația 300) și în ceea ce privește impozitul pe profit (declarația 100);
- societatea nu are sedii secundare (puncte de lucru);
- pentru sumele declarate la bugetul statului cu declarațiile sporadice efectuate nu s-au făcut plăți la bugetul de stat;
- în urma controlului, societatea a fost declarată inactivă din data de 18.X.2011 de către organele fiscale.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data documentelor emise anterior, respectiv avizele de însoțire ale mărfii;
- datele cumpărătorului S.C. .X. S.R.L. sunt trecute incomplet, lipsind adresa și numărul contului bancar;
- datele vânzătorului S.C. .X. S.R.L. sunt incomplete lipsind contul bancar;
- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:
  - nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar, iar

anexele la contract la care face referire mențiunea din facturi nu au fost prezentate controlului;

- nu este menționat actul de identitate al delegatului;
- nu este menționată data și ora expediției.

d) Totodată, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de 3 de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./31.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit capitolul IV din contractul menționat mai sus, transportul mărfii cade în sarcina vânzătorului, la adresa indicată în comandă.

În ceea ce privește proveniența mărfii, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost achiziționată de S.C. .X. S.R.L. de la S.C. .X.S.R.L. care era în insolvență atunci când a furnizat marfa și de la S.C. .X. S.R.L., fapt ce a fost consemnat și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./19.X.2010.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul de aviz de însoțire a mărfii, ținând cont că pe fiecare factură sunt menționate cantități (greutăți) mai mari decât cele admise a fi transportate cu un mijloc de transport auto, exemple: factura nr. .X./09.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./26.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc. și nici nu au fost prezentate la control avizele de însoțire a mărfii;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:
  - nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
  - nu este menționat actul de identitate al delegatului;
  - nu este menționată data și ora expediției.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate nu pot fi considerate ca fiind facturi centralizatoare prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu respectă prevederea stipulată la pct.72 alin.(7) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele

metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul că facturile nu au anexate documentele emise la data livrării bunurilor.

e) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./27.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.4 din contractul menționat mai sus, recepția bunurilor se face „*de către cumpărător la sediul vânzătorului pe baza documentelor fiscale*”, și nu este prevăzut cine face transportul mărfurilor.

Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii S.C. .X. S.R.L. sunt S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul de aviz de însoțire a mărfii, ținând cont că pe fiecare factură sunt menționate cantități (greutăți) mai mari decât cele admise a fi transportate cu un mijloc de transport auto, exemple: factura nr. .X./30.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./24.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
- nu este menționat actul de identitate al delegatului;
- nu este menționată data și ora expediției.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate nu pot fi considerate ca fiind facturi centralizatoare prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu respectă prevederea stipulată la pct.72 alin.(7) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul că facturile nu au anexate documentele emise la data livrării bunurilor.



f) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./28.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contractul menționat mai sus, din partea vânzătorului este semnat de un reprezentant a cărui identitate nu este menționată. La Capitolul 3, „*Obligațiile părților*”, se menționează că livrarea produselor se face însoțite de aviz de expediție sau factură fiscală, certificate de calitate și/sau declarație de conformitate emisă de producător, iar la Capitolul V „*Livrarea mărfurilor*”, se stipulează că costurile legate de transport și asigurarea mărfii vor fi suportate de cumpărător dacă prin formularul de comandă părțile nu convin altfel.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data avizului de expediție;
- datele beneficiarului sunt incomplete, referitor la adresă: stradă, număr, județ, bancă, cont bancar etc.;
- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:
  - nu este menționat delegatul, CNP-ul, seria și numărul actului de identitate al acestuia;
  - nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
  - nu este menționată data și ora expediției.
  - nu sunt semnate la expediere.

În conformitate cu prevederile art.49 și art.51 din Ordonanța Guvernului nr.92 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au consultat baza de date ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală și au constatat că S.C. .X. S.R.L. a avut relații comerciale, respectiv a achiziționat oțel beton de la S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., aspecte consemnate de organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./26.X.2011, precum și în Procesul verbal nr. .X./14.X.2011, unde au fost consemnate aceste aspecte ca fapte ce pot constitui infracțiuni prevăzute de art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele de achiziție de la cei 6 furnizori menționați mai sus,

nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, și în conformitate cu prevederile pct.15 din Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Decizia nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu au acordat societății .X. S.R.L. dreptul de deducere a cheltuielilor cu mărfurile înregistrate în trimestrul IV 2009 în sumă totală de .X. lei, stabilind în sarcina sa impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei până la data de 28.X.2012 și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

*4) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2008-31.12.2010 reprezentând prestări servicii în construcții, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 11.X.2009, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr..X./29.X.2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe costuri facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12.2010-31.01.2011 reprezentând prestări servicii în construcții, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 07.X.2010, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. .X./21.X.2010.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la societăți inactive, astfel:

- pentru S.C. .X. S.R.L.:
  - an 2009: .X. lei;
  - an 2010: .X. lei.
  
- pentru S.C. .X. S.R.L.:
  - an 2010: .X. lei;

- an 2011: .X. lei.

5) *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.*

**lei:**

a) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X.S.R.L. din localitatea .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./24.X.2009.

Urmare controlului încrucișat efectuat la S.C. .X.S.R.L., prin Procesul verbal nr. .X./31.X.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au consemnat următoarele:

- în data de 02.06.2009, conform Sentinței nr. .X./ .X./25.X.2009 a Tribunalului .X., S.C. .X.S.R.L. a intrat în procedura generală de insolvență și ulterior în procedura de lichidare;

- urmare aprobării judecătorului sindic de efectuare a controlului încrucișat solicitat de D.G.F.P. .X., lichidatorul judiciar SCP .X. SPRL .X., prin adresa nr. .X./21.X.2011, a comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că administratorul statutar al societății nu a predat niciun fel de documente contabile;

- s-a mai consemnat faptul că adresa din localitatea .X. unde figurează sediul social al acestei societăți aparține unei case particulare, iar persoana care locuiește la acea adresă nu a fost în măsură să furnizeze informații cu privire la activitatea societății, menționând că și-a mutat sediul în altă localitate;

- au fost trimise invitații pe adresa sediului societății, pe adresa de domiciliu a administratorului statutar și pe adresa de domiciliu a fostului administrator, fără ca persoanele în cauză să se prezinte la sediul organului fiscal pentru a furniza informații în legătură cu activitatea societății.

Urmare celor consemnate, obiectivele controlului încrucișat nu au putut fi realizate.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X.S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data documentelor emise anterior, respectiv avizele de însoțire ale mărfii, în condițiile în care multe din facturile emise au înscrise cantități mari care ar fi trebuit să fie expediate cu mai multe mijloace de transport auto (cantitățile depășind cantitățile maxime de încărcare a unui mijloc de transport auto autorizat de a circula pe teritoriu național), exemple: factura nr. .X./19.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./07.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc;

- datele cumpărătorului S.C. .X. S.R.L. sunt trecute incomplet, lipsind adresa și numărul contului bancar;

- datele vânzătorului S.C. .X.S.R.L. sunt incomplete lipsind contul bancar;

- având în vedere că S.C. .X.S.R.L. era în procedură de insolvență în perioada când a emis facturile pentru S.C. .X. S.R.L., respectiv septembrie-decembrie 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile au fost întocmite eronat, înscriindu-se la cota de T.V.A. 19%, iar la rubrica „valoare T.V.A.”, valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor, corect trebuia la cota de T.V.A. mențiunea „taxare inversă”, iar la valoarea T.V.A. nu trebuia înscrisă nicio valoare conform prevederilor art.160 alin.(2) lit.b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar, iar pentru facturile care au mențiunea „mijloc de transport auto...nr. conform anexă la contract”, nu s-au prezentat aceste anexe;

- nu este menționat actul de identitate al delegatului;

- nu este menționată data și ora expediției.

b) De asemenea, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie-decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din localitatea .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./09.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la art.8.1 din contractul menționat mai sus, era prevăzută mențiunea că expedierea mărfurilor se face în mijloace de transport auto asigurate de vânzător, cu auto conform Anexă pentru fiecare lună de livrare, însă anexele respective nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale.

Urmare controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L., prin Procesul verbal încheiat, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au consemnat următoarele:

- administratorii și asociații societății s-au modificat succesiv, de mai multe ori;

- societatea se află sub incidența Legii nr.85/2006 privind procedura de insolvență din data de 13.X.2011;

- lichidatorul numit SCP .X. SRL .X., nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele contabile aferente perioadei 2009-2011;

- administratorul din perioada în care s-au emis facturile către S.C. .X. S.R.L., respectiv .X., în Nota explicativă, anexă la Procesul verbal nr. .X./29.X.2012, pe propria răspundere a afirmat că S.C. .X. S.R.L. nu a avut tranzacții cu S.C. .X. S.R.L., deși pe facturile emise este trecut numele și codul său numeric personal;

- organele de inspecție fiscală au menționat că societatea a mai făcut obiectul unei verificări în urma căreia s-a întocmit plângere penală împotriva lui .X., în baza prevederilor art.4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, întocmindu-se și la acest control o plângere penală împotriva lui .X., tot în baza prevederilor art.4 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data documentelor emise anterior, respectiv avizele de însoțire ale mărfii;

- datele cumpărătorului S.C. .X. S.R.L. sunt trecute incomplet, lipsind adresa și numărul contului bancar;

- datele vânzătorului S.C. .X. S.R.L. sunt incomplete lipsind contul bancar;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

• nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar, iar anexele la contract la care face referire mențiunea din facturi nu au fost prezentate controlului;

• nu este menționat actul de identitate al delegatului;

• nu este menționată data și ora expediției.

c) Totodată, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./02.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la capitolul V din contractul menționat mai sus, erau prevăzute ca modalități de plată „*fie ordine de plată, fie prin compensare*”, în condițiile în care marfa corespunde calitativ și cantitativ, proba calității efectuându-se conform capitolului VI, recepția mărfii, cu „*note de greutate, aviz de însoțire a mărfii, declarație de conformitate și raportul încărcării*”, iar transportul, conform prevederilor capitolului VIII – Expedierea și transportul „*se face cu ajutorul mijloacelor de*

*transport auto asigurate de vânzător, cu auto conform Anexă pentru fiecare lună de livrare”.*

Din baza de date ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.X.2011, din analiza căruia au reținut următoarele:

- administratorul societății nu s-a prezentat la solicitarea organelor fiscale pentru efectuarea inspecției fiscale;
- nu s-au prezentat documentele financiar-contabile;
- societatea nu funcționează la sediul declarat;
- nu a depus declarații pe întreaga perioadă, lipsind chiar declarația referitoare la trimestrul IV 2009 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată (declarația 300) și în ceea ce privește impozitul pe profit (declarația 100);
- societatea nu are sedii secundare (puncte de lucru);
- pentru sumele declarate la bugetul statului cu declarațiile sporadice efectuate nu s-au făcut plăți la bugetul de stat;
- în urma controlului, societatea a fost declarată inactivă din data de 18.X.2011 de către organele fiscale.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data documentelor emise anterior, respectiv avizele de însoțire ale mărfii;
- datele cumpărătorului S.C. .X. S.R.L. sunt trecute incomplet, lipsind adresa și numărul contului bancar;
- datele vânzătorului S.C. .X. S.R.L. sunt incomplete lipsind contul bancar;
- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:
  - nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar, iar anexele la contract la care face referire mențiunea din facturi nu au fost prezentate controlului;
  - nu este menționat actul de identitate al delegatului;
  - nu este menționată data și ora expediției.

d) Totodată, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X.oara, cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de

.X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare înregistrat la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./31.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit capitolul IV din contractul menționat mai sus, transportul mărfii cade în sarcina vânzătorului, la adresa indicată în comandă.

În ceea ce privește proveniența mărfii, organele de inspecție fiscală au constatat că marfa a fost achiziționată de S.C. .X. S.R.L. de la S.C. .X.S.R.L. care era în insolvență atunci când a furnizat marfa și de la S.C. .X. S.R.L., fapt ce a fost consemnat și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./19.X.2010.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul de aviz de însoțire a mărfii, ținând cont că pe fiecare factură sunt menționate cantități (greutăți) mai mari decât cele admise a fi transportate cu un mijloc de transport auto, exemple: factura nr. .X./09.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./26.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc. și nici nu au fost prezentate la control avizele de însoțire a mărfii;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
- nu este menționat actul de identitate al delegatului;
- nu este menționată data și ora expediției.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate nu pot fi considerate ca fiind facturi centralizatoare prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu respectă prevederea stipulată la pct.72 alin.(7) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul că facturile nu au anexate documentele emise la data livrării bunurilor.

e) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./27.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art.4 din contractul menționat mai sus, recepția bunurilor se face „de către cumpărător la sediul vânzătorului pe baza documentelor fiscale”, și nu este prevăzut cine face transportul mărfurilor.

Din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii S.C. .X. S.R.L. sunt S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul de aviz de însoțire a mărfii, ținând cont că pe fiecare factură sunt menționate cantități (greutăți) mai mari decât cele admise a fi transportate cu un mijloc de transport auto, exemple: factura nr. .X./30.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./24.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc;

- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
- nu este menționat actul de identitate al delegatului;
- nu este menționată data și ora expediției.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate nu pot fi considerate ca fiind facturi centralizatoare prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu respectă prevederea stipulată la pct.72 alin.(7) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul că facturile nu au anexate documentele emise la data livrării bunurilor.

f) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie – decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat materiale de construcții (oțel beton) de la S.C. .X. S.R.L. din .X., cu un număr de X de facturi în valoare de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./28.X.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contractul menționat mai sus, din partea vânzătorului este semnat de un reprezentant a cărui identitate nu este menționată. La Capitolul 3, „*Obligațiile părților*”, se menționează că livrarea produselor se face însoțite de aviz de expediție sau



factură fiscală, certificate de calitate și/sau declarație de conformitate emisă de producător, iar la Capitolul V „Livrarea mărfurilor”, se stipulează că costurile legate de transport și asigurarea mărfii vor fi suportate de cumpărător dacă prin formularul de comandă părțile nu convin altfel.

Referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- nu se menționează numărul și data avizului de expediție;
- datele beneficiarului sunt incomplete, referitor la adresă: stradă, număr, județ, bancă, cont bancar etc.;
- în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:
  - nu este menționat delegatul, CNP-ul, seria și numărul actului de identitate al acestuia;
  - nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
  - nu este menționată data și ora expediției.
  - nu sunt semnate la expediere.

În conformitate cu prevederile art.49 și art.51 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au consultat baza de date ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală și au constatat că S.C. .X. S.R.L. a avut relații comerciale, respectiv a achiziționat oțel beton de la S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., aspecte consemnate de organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./26.X.2011, precum și în Procesul verbal nr. .X./14.X.2011 unde au fost consemnate aceste aspecte ca fapte ce pot constitui infracțiuni prevăzute de art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere că facturile prezentate în timpul inspecției fiscale de S.C. .X. S.R.L. nu conțineau datele cu privire la transportul mărfurilor, că nu s-au prezentat avizele de însoțire a mărfurilor, că facturile nu conțineau referiri la documente privind realitatea și calitatea mărfurilor recepționate (certificate de conformitate prevăzute de Hotărârea Guvernului nr.622/2004 privind stabilirea condițiilor de introducere pe piață a produselor pentru construcții cu montaj și construcție ulterioară, note de cântar etc.), documente care sunt stipulate și în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între părți, că nu s-au întocmit avize pentru livrările de oțel beton efectuate către S.C. .X. S.R.L. și către S.C. .X. S.R.L., că nu s-au menționat mijloacele de transport pe facturi, că plățile și încasările s-au efectuat cu bilete la ordin pentru care nu s-au prezentat date și nici copii ale acestora, și

ținând cont de prevederile pct.15 din Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Decizia nr. .X. din 15.X.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, art.11 alin.(1) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile de achiziții de oțel beton emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

6) *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.*

**lei:**

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie-decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a emis facturi de vânzare materiale de construcții (oțel beton) către S.C. .X. S.R.L. .X., jud. .X., în valoare totală de .X. lei, ce aveau înscris la rubrica T.V.A. „taxare inversă Legea nr.85/2006”, fiind emise fără respectarea art.45 alin.(2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, conform căreia după intrarea în procedura simplificată a insolvenței (în speță 02.04.2009) toate actele și corespondența vor purta mențiunea „în faliment, în bankruptcy, en faillite”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C. .X. S.R.L. aveau înscris la delegat pe .X., ce a semnat și contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./08.X.2009 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., deși nu deținea calitatea de administrator și nicio altă calitate în S.C. .X. S.R.L., iar facturile poartă semnătura de primire a acestuia și are aplicată ștampila societății.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 08.09.2009, data semnării contractului menționat mai sus, S.C. .X. S.R.L. se afla în insolvență conform Sentinței Comerciale nr. .X./02.X.2009 emisă de Tribunalul .X., iar potrivit art.47 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, .X. nu mai avea calitatea de administrator al S.C. .X. S.R.L., această calitate având-o SCP .X. SPRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin adresa înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. sub nr. .X./06.X.2011, reprezentantul SCP .X. SPRL a comunicat că S.C. .X. S.R.L. nu a desfășurat niciun fel de activitate de la data deschiderii procedurii de insolvență, depunând în conformitate cu prevederile legale în vigoare, decontul de T.V.A. (formularul 300) pe 0, iar fostul administrator, .X. nu a dat

curs notificărilor lichidatorului judiciar pentru a pune la dispoziție documentele societății.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul real al mărfurilor facturate de S.C. .X. S.R.L. cu taxare inversă este .X., persoana care a semnat pentru recepția mărfurilor în rubrica delegat de pe facturile în cauză și a semnat contractul în cu S.C. .X. S.R.L. În concluzie, beneficiarul livrărilor stipulate în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. (cu taxare inversă) fiind .X., în calitate de persoană fizică, facturile respective nu îndeplinesc condițiile impuse de art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.137, art.140 alin.(1) și art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

7) Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat până la data de 28.X.2012 majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr. .X./31.X.2012 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012, contestată, proces verbal pe care l-au transmis organelor de urmărire penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție, Secția de Combatere a Infraționiilor Conexa Infraționiilor de Corupție, cu adresa nr. .X./06.X.2012 și au întocmit și Sesizarea penală nr. .X./05.X.2012, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infraționiilor prevăzute art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**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 impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X.**

**S.R.L., poate recupera pierderea fiscală aferentă anului 2000 din profitul impozabil al anului 2006.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pierderea nerecuperată din anul 2000 în sumă de .X. lei, a recuperat-o din profitul impozabil al anului 2006, respectiv în al șaselea an consecutiv.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de recuperare a pierderii fiscale din profitul impozabil al anului 2006, stabilind astfel un impozit pe profit pentru anul 2006 în sumă de .X. lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, care precizează:

*„(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pierderea nerecuperată din anul 2000 în sumă de .X. lei, a recuperat-o din profitul impozabil al anului 2006, respectiv în al șaselea an consecutiv.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de recuperare a pierderii fiscale din profitul impozabil al anului 2006 și au stabilit impozit pe profit pentru anul 2006 în sumă de .X. lei.

Așadar, având în vedere documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea a recuperat pierderea fiscală aferentă anului 2000 din profitul impozabil al anului 2006, respectiv în al șaselea an consecutiv, se reține că

obligația fiscală din Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, este legal stabilită, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„11.1. 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;”*

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru impozit pe profit în sumă totală de .X. lei.

Referitor la invocarea de către societate a Deciziei nr.7/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că așa cum recunoaște și societatea aceasta a fost dată *„în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art.91 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”, „referitoare la termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale”,* ceea ce nu e cazul în speța de față.

De asemenea, argumentul societății potrivit căruia *„pierderea fiscală aferentă anului fiscal 2000 a fost stabilită prin declarația privind impozitul pe profit anuală depusă în cursul anului fiscal 2001, iar perioada „următorilor 5 ani” a început să curgă la 1 ianuarie 2002 împlinindu-se abia la 31.12.2006. În aceste condiții, ultimul an în care putea fi recuperată pierderea anului fiscal 2000 a fost în fapt anul fiscal 2006 și nu anul 2005 cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală”,* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că societatea confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de

altă parte, același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii (profitul impozabil anual) și perioada fiscală (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin.(1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.

Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente. Spre exemplu, în cazul impozitului pe profit aferent anului 2006, organele de inspecție fiscală nu puteau stabili și pretinde plata impozitului din partea unui contribuabil anterior datei de 15 aprilie 2007, întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date, organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".

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

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.1) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 pentru suma de totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Totodată, se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

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

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu achizițiile efectuate de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., precum și dacă S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în respectivele facturi de achiziții, în condițiile în care la data efectuării acestor achiziții furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2008-31.12.2010 reprezentând prestări servicii în construcții, exercitându-și totodată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în acestea, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 11.X.2009, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr..X./29.X.2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe costuri facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12.2010-31.01.2011 reprezentând prestări servicii în construcții, exercitându-și totodată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în acestea, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 07.X.2010, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. .X./21.X.2010.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și 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, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate cheltuielilor reprezentând achiziții de prestări servicii de la

societăți inactive, motiv pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar astfel:

- pentru anul 2009: .X. lei;
- pentru anul 2010: .X. lei;
- pentru anul 2011: .X. lei,

și nu au acordat S.C. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la societăți inactive, astfel:

- pentru S.C. .X. S.R.L.:
  - an 2009: .X. lei;
  - an 2010: .X. lei.
- pentru S.C. .X. S.R.L.:
  - an 2010: .X. lei;
  - an 2011: .X. lei.

**În drept**, art. 11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.X.2009, precizează:

*“(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. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...].”*

iar începând cu data de 01.01.2010:

*“(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.”*

Aceleași prevederi au fost menținute și începând cu data de 01.01.2011.

Totodată, potrivit art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.X.2009:

*“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de*



*venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”,*

iar conform art.21 alin.(4) lit.r) din același act normativ, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*“r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența contabilă facturi emise de un contribuabil inactiv, cheltuielile care au la bază acele facturi, nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.01.2008-31.12.2010 reprezentând prestări servicii în construcții, exercitându-și totodată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în acestea, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 11.X.2009, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr..X./29.X.2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./21.X.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se precizează:

*„Art.1 - Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.*

*Art.2 - Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de Internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice–Informații despre contribuabili.*

*Art.3 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.*

*Art.4 – Prezentul ordin intră în vigoare în 3 zile de la data semnării”.*

Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./29.X.2009 a intrat în vigoare la data de 02.X.2009, având în vedere că a fost emis în 29.X.2009 și intră în vigoare în termen de 3 zile de la data semnării.

Potrivit Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./29.X.2009, S.C. .X. S.R.L., cod de înregistrare fiscală .X., figurează la poziția nr. .X..

Se reține că în conformitate cu art. 1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1179/01.X.2009 pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./29.X.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, *„se prorogă termenul stabilit pentru intrarea în vigoare a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./29.X.2009, până la data de 11 iunie 2009.”*

Totodată, se reține că, potrivit Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, adus, de asemenea, la cunoștința publică în cadrul aceleiași secțiuni Informații publice - Informații privind agenții economici, S.C. .X. S.R.L., cod de înregistrare fiscală .X., a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 11.X.2009 conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./29.X.2009, iar începând cu data de 01.X.2009 i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de T.V.A.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe costuri facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12.2010-31.01.2011 reprezentând prestări servicii în construcții, exercitându-și totodată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în acestea, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv din data de 07.X.2010, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. .X./21.X.2010.

Prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2010 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, la art. 1 – art. 4 se precizează:

*„Art.1 - Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.*

*Art.2 - Lista contribuabililor declarați inactivi se comunică cu respectarea condițiilor prevăzute de art.44 alin.(3) din Ordinanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare publică, prin afișare la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și prin publicare pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală –Informații privind agenții economici.*

*Art.3 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.*

*Art.4 – Prezentul ordin intră în vigoare în termen de cincisprezece zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform legii”.*

Potrivit Listei contribuabililor inactivi, prevăzută în Anexa 1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2010, S.C. .X. S.R.L., cod de înregistrare fiscală .X., figurează la poziția nr. .X..

Totodată, se reține că, potrivit Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, adus, de asemenea, la cunoștința publică în cadrul aceleiași secțiuni Informații publice - Informații privind agenții economici, S.C. .X. S.R.L., cod de înregistrare fiscală .X., a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 07.X.2010 conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2010, iar începând cu data de 01.X.2010 i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de T.V.A.

Se reține, totodată, că potrivit art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

*(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”.*

Așadar, față de cele expuse mai sus, se reține că:

- S.C. .X. S.R.L. a emis facturi în perioada 11.06.2009-31.12.2010, deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 11.X.2009,

- S.C. .X. S.R.L. a emis facturi în perioada 02.12.2010-25.01.2011, deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 07.X.2010,

iar S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă aceste facturi deși, potrivit prevederilor legale mai sus citate, facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce cheltuielile înscrise în acestea la calculul profitului impozabil, și implicit al impozitului pe profit și de a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în acestea.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile cu achizițiile în sumă totală de .X. lei, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât acestea au fost înregistrate în baza unor facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 11.06.2009-31.12.2010 și de S.C. .X. S.R.L. în perioada 02.12.2010-25.01.2011, ulterior datei la care au fost declarați contribuabili inactivi, astfel că respectivele facturi nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că obligația fiscală din Decizia de impunere nr..X./31.X.2012 în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată, este legal stabilită, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„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;”*

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a argumentului că *„toate operațiunile de prestări servicii au la bază operațiuni reale putând fi dovedite cu documente justificative: contracte, facturi, situații de lucrări acceptate de diriginți de șantier etc., documente despre care organele de inspecție fiscală nu fac niciun fel de aprecieri”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât faptul că S.C. .X. S.R.L. deține documente justificative pentru serviciile prestate, nu înseamnă că are de dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor înscrise în facturi, și de a beneficia de exercitarea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, atâta timp cât facturile respective nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, având în vedere că la data emiterii lor, societățile furnizoare erau declarate contribuabili inactivi.

Astfel, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că la data emiterii facturilor, furnizorii emitenți erau declarați contribuabili inactivi, nu mai aveau obligația să verifice dacă tranzacțiile sunt evidențiate în mod corespunzător în contabilitate, așa cum susține contestatară, întrucât prin art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior menționat, s-a consfințit că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, această prevedere având menirea de a stabili un regim fiscal coerent pentru contribuabilii care își întrerup temporar activitatea și nu pot intra în tranzacții comerciale.

Argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală *„nu au pus la îndoială sub nicio formă realitatea operațiunilor realizate de cei doi furnizori, ci doar faptul că acești furnizori se aflau în situație de inactivitate fiscală”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 și așa cum s-a reținut și în cuprinsul prezentei decizii, S.C. .X. S.R.L. nu are drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor înscrise în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 11.06.2009-31.12.2010 și în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. în perioada 02.12.2010-25.01.2011, și totodată nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, având în vedere că respectivele facturi au fost emise ulterior datei la care acești furnizori au fost declarați contribuabili inactivi, iar aceste facturi nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, astfel că în speță nu s-a ridicat problema dovedirii de către organele de inspecție fiscală a *„realității operațiunilor realizate”*.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia constatările organelor de inspecție fiscală privind neluarea în considerare a tranzacțiilor

efectuate cu contribuabili declarați inactivi, sunt nelegale întrucât nu au fost respectate dispozițiile legale privind publicitatea situației acestor contribuabili, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că, așa cum s-a precizat mai sus, S.C. .X. S.R.L., având codul de identificare fiscală .X., figurează la poziția nr. .X., în Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./29.X.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, iar S.C. .X. S.R.L. figurează la poziția nr. .X., în Lista contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2010 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, anexe publicate pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici, așa cum prevăd dispozițiile legale citate.

Argumentul societății referitor la faptul că legiuitorul nu sancționează imperativ contribuabilul care nu a avut cunoștință de faptul că furnizorul bunurilor este contribuabil inactiv, ci lasă în sarcina organului fiscal analiza scopului economic al tranzacțiilor cu acest contribuabil, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât atât Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, Anexa 1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2009 privind Lista contribuabililor declarați inactivi, Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. .X./21.X.2010, cât și Anexa 1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./21.X.2010 privind Lista contribuabililor declarați inactivi, au fost publicate pe pagina de Internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală secțiunea Informații publice – Informații despre contribuabili, astfel încât S.C. .X. S.R.L. a avut posibilitatea de a se informa despre S.C. .X. S.R.L. și despre S.C. .X. S.R.L., iar potrivit principiului de drept „*nemo censetur ignorare legem*”, se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

De asemenea, se reține că S.C. .X. S.R.L. avea posibilitatea interogării Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, adus, de asemenea, la cunoștința publică în cadrul secțiunii Informații publice - Informații privind agenții economici, publicată pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, așa cum stipulează prevederile legale citate, prin urmare argumentul contestatarii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a acestei cauze.

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

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,

• .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.3) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 pentru suma de totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Totodată, se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

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

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

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție–Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție, cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr. .X./31.X.2012 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012, contestată.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Documentele de achiziție materiale de construcții (oțel beton) de la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu îndeplinesc calitatea de documente

justificative, și în conformitate cu prevederile pct.15 din Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Decizia nr. .X. din 15.X.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care nu au acordat S.C. .X. S.R.L. dreptul de deducere a cheltuielilor cu mărfurile înregistrate în trimestrul IV 2009 în sumă totală de .X. lei, stabilind în sarcina S.C. .X. S.R.L. impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

b) Totodată, având în vedere că facturile prezentate în timpul inspecției fiscale de S.C. .X. S.R.L., primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. reprezentând achiziții materiale de construcții (oțel beton) și pentru care, în perioada verificată, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, nu conțineau datele cu privire la transportul mărfurilor, că nu s-au prezentat avizele de însoțire a mărfurilor, că facturile nu conțineau referiri la documente privind realitatea și calitatea mărfurilor recepționate (certIFICATE de conformitate prevăzute de Hotărârea Guvernului nr.622/2004 privind stabilirea condițiilor de introducere pe piață a produselor pentru construcții cu montaj și construcție ulterioară, note de cântar etc.), documente care erau stipulate și în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între părți, că nu s-a întocmit avize de însoțire pentru livrările de oțel beton efectuate către S.C. .X. S.R.L. și către S.C. .X. S.R.L., că nu s-au menționat mijloacele de transport pe facturi, că plățile și încasările s-au efectuat cu bilete la ordin pentru care nu s-au prezentat date și nici copii ale acestora, și ținând cont de prevederile art.11 alin.(1) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul contestației se reține că:

1) nu s-au putut efectua verificări încrucișate la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., deoarece acești furnizori nu au fost găsiți la sediul social declarat, administratorii societăților respective nu s-au prezentat la solicitarea organelor fiscale pentru efectuarea inspecției fiscale, nu au prezentat documentele financiar-contabile în vederea verificării realității și legalității operațiunilor comerciale derulate.



2) organele de inspecție fiscală au constatat că, marfa care a fost achiziționată de S.C. .X. S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. provine de la S.C. .X.S.R.L. care era în insolvență atunci când a furnizat marfa și de la S.C. .X. S.R.L., fapt ce a fost consemnat și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./19.X.2010. De asemenea, referitor la informațiile minimale pe care trebuie să le cuprindă facturile emise de S.C. .X. S.R.L. prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

→ nu se menționează numărul de aviz de însoțire a mărfii, ținând cont că pe fiecare factură sunt menționate cantități (greutăți) mai mari decât cele admise a fi transportate cu un mijloc de transport auto, exemple: factura nr. .X./09.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei, factura nr. .X./26.X.2009 cu oțel beton în greutate de .X. kg în valoare totală de .X. lei etc. și nici nu au fost prezentate la control avizele de însoțire a mărfii.

→ în ceea ce privește datele privind expediția s-a constatat că:

- nu se menționează numărul de înmatriculare al mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul de la vânzător la beneficiar;
- nu este menționat actul de identitate al delegatului;
- nu este menționată data și ora expediției.

3) pentru administratorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. din perioada în care s-au emis facturile către S.C. .X. S.R.L., au fost întocmite sesizări penale în baza Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și a altor aspecte prezentate în procesele verbale încheiate.

Pentru stabilirea caracterului real al operațiunilor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului S.C. .X. S.R.L. și alte documente sau informații, iar prin nota explicativă acesta a menționat că nu deține aceste documente și informații precum și faptul că marfa nu a fost recepționată la S.C. .X. S.R.L., mărfurile fiind livrate de la furnizorii societății direct la clienții societății, în speță, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. De asemenea, acesta a precizat că facturile de achiziții de oțel beton de la furnizorii menționați mai sus, *„reflectă mai multe tranzacții comerciale efectuate la date diferite. Mențiunile privind seria și nr. avizelor ce au însoțit marfa au fost consemnate pe facturi, existând această mențiune pe unele facturi. În ceea ce privește identificarea transporturilor, toate datele de identificare privind transportul mărfii (delegat, mijloc de transport, data și ora) ele sunt de regulă menționate pe avizele ce însoțesc marfa”,* însă S.C. .X. S.R.L. nu se află în posesia unor astfel de avize de însoțire a mărfii, deoarece marfa nu a fost recepționată de societate, marfa *„circulând de la furnizor direct la clientul final”*.

Având în vedere aspectele menționate referitoare la achizițiile efectuate de S.C. .X. S.R.L. de la furnizorii de oțel beton, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., precum și în urma identificării unor elemente sau date care potrivit Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel vs. Statul Belgian, atestă faptul că „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin achiziție a participat la o tranzacție care avea legătura cu evaziunea fiscală privind T.V.A., caz în care aceasta nu-și poate exercita dreptul de deducere a T.V.A. aferent tranzacției”.

c) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie-decembrie 2009, S.C. .X. S.R.L. a emis facturi de vânzare materiale de construcții (oțel beton) către S.C. .X. S.R.L. .X., jud. .X., în valoare totală de .X. lei, ce aveau înscris la rubrica T.V.A. „taxare inversă Legea nr.85/2006”, fiind emise fără respectarea art.45 alin.(2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, conform căreia după intrarea în procedura simplificată a insolvenței (în speță 02.04.2009) toate actele și corespondența vor purta mențiunea „în faliment, în bankruptcy, en faillite”. Facturile respective aveau înscris la delegat pe .X., ce a semnat și contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./08.X.2009 încheiat între părți, deși nu deținea calitatea de administrator și nicio altă calitate în S.C. .X. S.R.L., iar facturile poartă semnătura de primire a acestuia și are aplicată ștampila societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 08.X.2009, data semnării contractului menționat mai sus, S.C. .X. S.R.L. se afla în insolvență conform Sentinței Comerciale nr. .X./02.X.2009 emisă de Tribunalul .X., iar potrivit art.47 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, .X. nu mai avea calitatea de administrator al S.C. .X. S.R.L., această calitate având-o SCP IT.X.SPRL. Prin adresa înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. sub nr. .X./06.X.2011, reprezentantul SCP IT .X. SPRL a menționat că S.C. .X. S.R.L. nu a desfășurat niciun fel de activitate de la data deschiderii procedurii de insolvență, depunând în conformitate cu prevederile legale în vigoare, decontul de T.V.A. (formularul 300) pe 0, iar fostul administrator, .X. nu a dat curs notificărilor lichidatorului judiciar pentru a pune la dispoziție documentele societății.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul real al mărfurilor facturate de S.C. .X. S.R.L. cu taxare inversă este .X., persoana care a semnat pentru recepția mărfurilor în rubrica delegat de pe facturile în cauză și a semnat contractul cu S.C. .X. S.R.L. În concluzie, beneficiarul livrărilor stipulate în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. (cu taxare inversă) fiind .X., în calitate de persoană fizică, facturile respective nu îndeplinesc condițiile impuse de art.160 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L., taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.137, art.140 alin.(1) și art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei până la data de 28.X.2012 și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Întrucât, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că faptele descrise mai sus, pot constitui indicii privind săvârșirea unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Direcției Naționale Anticorupție, Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexle Infracțiunilor de Corupție, Sesizarea penală nr. .X./05.X.2012 la baza căreia au stat constatările din Procesul verbal nr. .X./31.X.2012, constatări care se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 contestată.

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

*"Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012, contestată și stabilirea

caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că:

- nu s-au putut efectua verificări încrucișate la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., deoarece acești furnizori nu au fost găsiți la sediul social declarat, administratorii societăților respective nu s-au prezentat la solicitarea organelor fiscale pentru efectuarea inspecției fiscale, nu au prezentat documentele financiar-contabile în vederea verificării realității și legalității operațiunilor comerciale derulate.

- pentru administratorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. din perioada în care s-au emis facturile către S.C. .X. S.R.L., au fost întocmite sesizări penale în baza Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și a altor aspecte prezentate în procesele verbale încheiate.

- organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au avut suspiciuni asupra caracterului real al operațiunilor desfășurate de S.C. .X. S.R.L. cu cei X furnizori de oțel beton, respectiv cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și având în vedere că prin nota explicativă, administratorul S.C. .X. S.R.L. a menționat că nu deține și alte documente și informații privind facturile de achiziții de oțel beton achiziționat de la furnizorii menționați mai sus, precum și faptul că marfa nu a fost recepționată la S.C. .X. S.R.L., mărfurile fiind livrate de la furnizorii societății direct la clienții societății, în speță, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

- precum și faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul real al mărfurilor facturate de S.C. .X. S.R.L. cu taxare inversă, este .X., în calitate de persoană fizică, și nu S.C. .X. S.R.L., ce nu a desfășurat niciun fel de activitate de la data deschiderii procedurii de insolvență, depunând în conformitate cu prevederile legale în vigoare decontul de T.V.A. (300) pe 0, potrivit declarației depusă de SCP IT .X. SPRL la Direcția generală a finanțelor publice .X., în calitate de administrator numit pentru S.C. .X. S.R.L. prin Sentința Comercială nr. .X./02.X.2009 emisă de Tribunalul .X., existând astfel, elemente de suspiciune cu privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca societatea să efectueze înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni fictive cu scopul diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, de a se sustrage de la plata obligațiilor față de bugetul de stat, precum și de a face concurență neloială față de societățile care își plătesc datoriile către bugetul de stat.

Astfel, urmare constatărilor, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au înaintat Direcției Naționale Anticorupție, Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexa Infracțiunilor de Corupție, Sesizarea penală nr. .X./05.X.2012 în vederea

constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. .X./26.X.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că *“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2), din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanță are unele indicii.”*

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

De asemenea, prin Decizia nr. .X./26..X..2004, Curtea Constituțională a constatat că, *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. .X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *“în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele*

*competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că prin Sesizarea Penală nr. .X./05.X.2012, înaintată Direcției Naționale Anticorupție, Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexe Infracțiunilor de Corupție, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au constatat că în cazul S.C. .X. S.R.L. au fost sesizate aspecte ce pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni cu consecințe asupra majorării taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin decontul de T.V.A. nr. .X./09.X.2012 și a diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

De asemenea, 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.

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*”Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”*,

se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,

- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozit pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozit pe profit,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenția Națională de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele:

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

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(4) 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 pct.10.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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** formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de .X. **lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2) **Suspendarea soluționării contestației** formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.X.2012 pentru suma de .X. **lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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

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,**