



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.396/2014
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921407/23.09.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în .X., str. .X. nr..X. sc.X. ap.X., județul .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precum și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 și Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

Contestația a fost expediată prin poștă în data de .X./2014, așa cum reiese din ștampila Oficiului Poștal nr. .X., aplicată pe originalul plicului aflat la

dosarul contestației, 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, față de data de .X./2014, data primirii de către societatea contestatară a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014 și a deciziei de impunere nr. .X./2014, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., așa cum rezultă din adresa nr..X./2014 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul contestației.

Constatând 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, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., SC .X. SRL precizează că, urmare controlului, au fost instituite măsuri asiguratorii, fiind întocmit Procesul verbal nr..X./2014 prin care s-a stabilit că societatea are de plată suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, impozit pe profit, precum și obligații fiscale accesorii constând în dobânzi și penalități.

De asemenea, în data de .X./2014 organele fiscale au transmis către băncile la care societatea are deschise conturi, adrese pentru înființarea de popri și virarea sumelor în conturile Agenției Naționale de Administrare Fiscală, fapt ce a determinat blocarea activității societății și a implicat imposibilitatea de onorare a contractelor, cele mai multe derulându-se cu primării și Consiliul Județean .X..

Societatea precizează că utilizarea metodei de control prin sondaj conduce la stabilirea unor sume estimate astfel că sunt încălcate prevederile art.67 alin.4 din ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, prin procesul verbal nr. .X./2014 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în contabilitate documente provenind de la societăți declarate inactive, cărora le-a fost anulată înregistrarea în socpuri de TVA sau care nu pot justifica proveniența bunurilor, afirmații cu care societatea nu este de acord întrucât organele de inspecție fiscală au făcut referire la o serie de aplicații cum ar fi .X., .X., la care nu are acces, astfel că nu îi pot fi opozabile.

În ceea ce privește contestația împotriva deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii, SC .X. SRL reiterează faptul că sumele stabilite „sunt

aberante, iar accesoriile ilegale” având în vedere că au fost stabilite prin estimare, cu încălcarea prevederilor art.67 din Codul de procedură fiscală, măsurile asiguratorii dispuse fiind motivate doar de „lipsa lichidităților pentru achitarea sumelor estimate prin PV .X./2014.”

De asemenea, societatea menționează faptul că dispune de bunuri cum ar fi: terenuri, clădiri, utilaje, mașini, disponibil în conturi, bunuri ce puteau constitui gaj până la obținerea unei hotărâri definitive.

Referitor la contestația împotriva raportului de inspecție fiscală încheiat în data de .X./2014, aceasta este motivată de prevederile art.67 din Ordonanța Guvernului privind Codul de procedură fiscală. De asemenea, societatea menționează și faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont nici de prevederile art.27 din același act normativ, care stabilește răspunderile pentru fiecare categorie de persoane în parte, fapt ce atrage, în opinia sa, nulitatea actului de control.

În susținerea contestației, societatea precizează că obiectul principal de activitate îl constituie construcția de drumuri, în acest sens achiziționând materiale, utilaje, piese de schimb. Aceste achiziții au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca nefiind aferente operațiunilor taxabile, respectiv nu au condus la obținerea de venituri, cu toate că în perioada controlului a avut încheiate un număr de .X. de contracte cu primării și Consiliul Județean .X., în valoare totală de .X. lei

În concluzie, obligațiile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală prin estimare, în cuantum de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, impozit pe profit și accesorii sunt nereale, fiind contrazise de evidența contabilă. Mai mult, sumele datorate de societate au fost achitate prin ordine de plată sau procese verbale de compensație, astfel că se solicită reverificarea atât a sumelor referitoare la taxa pe valoarea adăugată, cât și a celor privind impozitul pe profit și impozitul minim.

Urmare adresei nr..X./2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin care organele fiscale au solicitat completarea contestației în conformitate cu prevederile art.206 alin.1 lit. a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SRL a transmis următoarele precizări:

Obiectul contestației îl reprezintă atât sumele, cât și măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. .X./2014, respectiv Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecție fiscală nr..X./2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, în cuantum de .X. lei, constând în taxă pe valoarea adăugată, impozit pe profit și accesoriile aferente, obligații considerate de societate ca fiind nelegal stabilite.

Societatea consideră că întreaga inspecție fiscală a plecat de la premise greșite, singurul scop fiind acela de a i se bloca activitatea, cu consecințe grave și asupra angajaților, organele de inspecție fiscală încălcând dispozițiile art.148 alin.6 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au utilizat, conform propriilor lor declarații, metoda de verificare prin sondaj. Or, în această situație, în cazul în care s-ar fi constatat nereguli, ar fi trebuit să fie stabilită o obligație certă. Mai mult, societatea consideră că nu există niciun temei legal care să permită estimarea sumelor datorate, aceasta făcându-se, conform prevederilor Codului de procedură fiscală, numai cu privire la baza de calcul.

Societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele contabile solicitate, documente care atestă realitatea operațiunilor desfășurate. Însă, prin raportul de inspecție încheiat, acestea au reținut faptul că aprovizionarea a fost făcută fie de la societăți inactive, fie de la societăți care nu justificau proveniența bunurilor. Or, nu poate cădea în sarcina beneficiarului să solicite furnizorului prezentarea de dovezi din care să rezulte faptul că aceștia au intrat în mod legal în proprietatea bunurilor ce urmează să fie vândute.

În ceea ce privește dovezile pe care societatea le aduce în sprijinul celor susținute prin contestație acestea constau în actele contabile ale societății pentru care aceasta solicită reverificarea lor și chiar consultarea unui expert.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea actului contestat, respectiv „Raportul de inspecție fiscală din .X./2014”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./2014, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea nu justifică înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli în baza facturilor emise de SC .X. SRL din .X., SC .X. SRL din .X., SC .X. SRL din .X., SC .X. SRL din .X., SC .X. SRL din .X., SC .X. SRL din .X., SC .X. SRL din .X. și SC .X. SRL din .X.

Referitor la relația comercială cu SC .X. SRL din .X.: din Procesul verbal nr..X./2014 încheiat ca urmare a verificării activității SC .X. SRL rezultă că această societate a declarat achiziții în semestrul .X. 2013 de la SC .X. SRL, achiziții înregistrate în evidența contabilă, pentru care și-a exercitat și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cu toate că SC .X. SRL nu a fost și nici nu este înregistrată în scopuri de TVA. Mai mult, această societate este inactivă începând cu data de .X./2010, conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală..X./2010. De asemenea, atât SC .X. SRL, cât și SC .X. SRL au desemnat același administrator.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile desfășurate între SC .X. SRL și SC .X. SRL, cu

bunuri de la SC .X. SRL, societate inactivă au avut ca rol crearea unui lanț de aprovizionare menit să diminueze obligațiile fiscale ale societăților.

Referitor la relația comercială cu SC .X. SRL din .X.: din consultarea bazelor de date ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu poate justifica proveniența bunurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor efectuate cu SC .X. SRL, deoarece din bilanțurile depuse la autoritatea fiscală rezultă că nu deține active și nu are salariați.

Mai mult, din adresa nr..X.2014, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., organele de inspecție fiscală au constatat că pe numele administratorului societății a fost întocmită sesizare penală sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, iar din Declarația 394 depusă de SC .X. SRL rezultă că aceasta nu a avut relații economice cu SC .X. SRL.

Pe baza acestor considerente, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile derulate între cele două societăți au avut doar rolul de a crea un lanț de aprovizionare în scopul diminuării obligațiilor fiscale ale societăților către bugetul statului.

Referitor la relația comerțului cu SC .X. SRL din .X.: din consultarea bazelor de date ale Ministerului Finanțelor Publice se reține că prin Decizia nr..X./2012, acest contribuabil a fost declarat inactiv începând cu .X./2012, iar începând cu data de .X./2012 i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

De asemenea, urmare solicitării de control încrucișat, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au precizat, prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. nr..X./2014, faptul că administratorul nu a fost găsit la sediul societății, fiind întocmită sesizare penală pentru declararea fictivă a sediului social. Mai mult, prin Sentința nr..X./2014 a fost deschisă procedura de faliment, lichidatorul judiciar declarând că nu deține vreun document contabil

În concluzie, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi achitate numai în numerar, documente provenind de la agenți economici declarați inactivi sau din al căror comportament fiscal rezultă că tranzacțiile/achizițiile nu sunt reale, furnizorii nedepunând declarații din care să rezulte că au avut activitate economică, concluzia fiind că acest agent economic nu a funcționat în mod real, scopul fiind de a introduce facturi în circuitul economic.

Referitor la relația comercială cu SC .X. SRL din .X.: din consultarea bazelor de date ale Ministerului Finanțelor Publice, organele de inspecție fiscală au constatat că această societate a fost declarată inactivă conform Deciziei nr..X./2013, începând cu data de .X./2013. Deoarece nu s-a putut stabili proveniența bunurilor în amonte, s-a solicitat, în data de .X./2014, efectuarea unui control încrucișat la această societate. Ca răspuns, prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr..X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a

Finanțelor Publice .X. au precizat că nu au putut efectua control încrucișat deoarece nu a fost găsit niciun reprezentant legal al societății, iar urmare solicitării adresate Inspectoratului Județean de Poliție .X., le-a fost comunicat faptul că administratorul sau asociatul „nu sunt cunoscuți pe raza localității”.

Mai mult, urmare inspecției fiscale încheiate la data de .X./2013 la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată, în perioada .X./2008 – .X./2013, a desfășurat o serie de tranzacții comerciale cu societăți care nu declară livrări către SC .X. SRL.

În concluzie, societatea nu a făcut dovada că datele înscrise în facturile de achiziții corespund realității, fapt ce crează suspiciunea asupra caracterului tranzacțiilor și asupra comportamentului de tip „firmă fantomă” a societăților cu implicații asupra substanței economice a tranzacțiilor derulate între părți, motiv pentru care operațiunile economice dintre SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost reconsiderate datorită faptului că cele două societăți au creat un circuit scriptic al documentelor și nu au realizat un transfer efectiv al mărfurilor înscrise în acestea.

Referitor la relația comercială cu SC .X. SRL din .X.: din consultarea bazelor de date ale Ministerului Finanțelor Publice rezultă că această societate nu justifică proveniența bunurilor, în amonte, bunuri înscrise în documentele înregistrate la SC .X. SRL. Mai mult, SC .X. SRL a depus bilanț doar în anul 2010, din care rezultă că nu deține active și nu are salariați cu care să își desfășoare, iar administratorul societății a fost condamnat, potrivit Deciziei penale nr..X./2013, pentru săvârșirea infracțiunilor de „complicitate la tentativa de infracțiune de stabilire cu rea-credință de către contribuabil a taxelor având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlul de restituiri de la bugetul de stat, asociere în vederea săvârșirii faptei menționate anterior și fals în înscrisuri sub semnătură privată”.

Referitor la relația comercială cu SC .X. SRL din .X.: din consultarea bazelor de date ale Ministerului Finanțelor Publice, organele de inspecție fiscală au constatat că această societate nu poate justifica, în amonte, proveniența bunurilor. De asemenea, deși a fost înființată în 2011, societatea nu a depus niciodată bilanț sau declarații din care să rezulte că are salariați și nici nu a fost înregistrată în scopuri de TVA.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare unui control încrucișat, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că la sediul social declarat nu figurează nicio societate și nu se desfășoară activitate economică.

Având în vedere aspectele de mai sus, precum și urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea, în perioada verificată, respectiv .X./2009 – .X./2013, a înregistrat, în mod eronat în evidența contabilă, pe cheltuieli, o serie de documente, fapt ce a influențat baza de impozitare în ceea ce privește impozitul pe profit, ducând la diminuarea nejustificată a acesteia.

Astfel, pentru anul fiscal 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum total de .X. lei, structurat astfel:

- .X. lei, constând în achiziții de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de .X./2009, prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2009;

- .X. lei, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, ca urmare a constatărilor prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală.

Pentru perioada .X. – .X./2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum total de .X. lei, structurat astfel:

- .X. lei, aferent facturii nr..X./2010, emisă de SC .X. SRL, reprezentând faianță, gresie, alte elemente, cheltuieli care nu sunt realizate în scopul realizării de venituri;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată de societatea pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./2010, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile privind amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru considerentele prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală.

Pentru perioada .X. – .X./2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum total de .X. lei, structurat astfel:

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./2010, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile privind amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru considerentele prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală.

Pentru anul fiscal 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum total de .X. lei, structurat astfel:

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./2010, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile privind amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de societate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./2011, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate cu factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SA, bunuri constând în mașină de spălat cu uscător și frigider;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru considerentele prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru considerentele prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală.

Pentru anul fiscal 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum total de .X. lei, structurat astfel:

- .X. lei, constând în achiziții efectuate în baza facturii nr..X./ 2012 emisă de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de .X./ 2012, prin Decizia nr..X./ 2012;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate cu factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SA, bunuri constând în mașină de spălat cu uscător și frigider;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./2010, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de .X./ 2012, prin Decizia nr..X./ 2012;

- .X. lei, cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de .X./ 2010, prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2010;

- .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli constând în amenzi și despăgubiri, considerate eronat de societate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, cu încălcarea prevederilor art.21 din Codul fiscal;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, constând în achiziții efectuate de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de .X./2010, prin Decizia nr..X./2010;

- .X. lei, constând în achiziții efectuate de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală.

Pentru perioada .X. – .X./2013, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum total de .X. lei, structurat astfel:

- .X. lei, reprezentând cheltuieli privind amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate cu facturile nr..X./ 2011 și nr..X./2013, de la SC .X. SRL, cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate cu factura nr..X./ 2011, emisă de SC .X. SA, bunuri constând în mașină de spălat cu uscător și frigider;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru cada de hidromasaj achiziționată cu factura nr..X./2010, emisă de SC .X. SRL;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv prin Decizia nr..X./2012;

- .X. lei, reprezentând amortizarea calculată pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv la data de .X./2010, prin Decizia nr..X./2010;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;

- .X. lei , reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;
- .X. lei , reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;
- .X. lei , reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente amortizării calculate pentru bunurile achiziționate de la SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;
- .X. lei , reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;
- .X. lei , reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, aferente facturilor emise de SC .X. SRL, pentru constatările prezentate în preambulul raportului de inspecție fiscală;
- .X. lei , reprezentând cheltuieli înscrise în factura nr..X./2013, emisă de SC .X. SRL, reprezentând cabină saună, cadă hidromasaj, sobă saună, cheltuieli care nu sunt aferente realizării de venituri.

În consecință, având în vedere aspectele de mai sus reținute, precum situația de fapt privind rezultatele financiare ale societății pentru perioada verificată, respectiv .X./2009 – .X./2013, organele de inspecție fiscală au stabilit, urmare verificării, diferență de impozit pe profit în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat și obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar urmare inspecției fiscale, în cuantum de .X. lei, aceasta a fost structurată astfel:

- .X. lei , reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X. lei , aceasta este consecința stabilirii, urmare inspecției fiscale desfășurate, a sumei de .X. lei ca reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă, precum și a sumei de .X. lei , reprezentând taxă pe valoarea adăugată deductibilă, stabilită suplimentar.

Taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X. lei are următoarea componență:

- .X. lei , reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în luna .X. 2009 a documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil care nu este înregistrat în scopuri de TVA;

- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în luna .X. 2010 a documentelor emise de SC .X. SRL, reprezentând achiziții care nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în luna .X. 2011 a documentelor emise de SC .X. SRL, reprezentând achiziții care nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în luna .X. 2011 a documentelor emise de SC .X. SRL, reprezentând achiziții care nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în evidența contabilă a documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în evidența contabilă a documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în evidența contabilă a documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil pentru care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil declarat inactiv și pentru care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în evidența contabilă a documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil pentru care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA;
- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă înregistrării în evidența contabilă a documentelor emise de SC .X. SRL, contribuabil care nu poate justifica proveniența bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor.

De asemenea, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat taxă pe valoarea adăugată deductibilă suplimentar în sumă de .X. lei , aferentă achizițiilor intracomunitare considerate eronat de societate ca

fiind scutite de taxă pe valoarea adăugată, corect fiind achiziții intracomunitare pentru care societatea trebuia să își exercite dreptul de deducere, în conformitate cu art.146 alin.1 lit.b și lit.e din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.157 alin.2 din același act normativ.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în cuantum de .X. lei , aceasta are următoarea componență:

- .X. lei , reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar, aferentă achizițiilor intracomunitare eronat considerate de societate ca fiind scutite de taxă pe valoarea adăugată, pentru care aceasta avea obligația înregistrării în deconturile de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

- .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar, aferentă încasării de la SC .X. SRL a unui „avans marfă”.

Având în vedere aspectele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei , precum și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale

În ceea ce privește excepția invocată de SC .X. SRL referitoare la nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe considerentul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.27 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, antepunându-se asupra vinovăției noului administrator al societății, se reține că prin actul normativ invocat de contestatară, legiuitorul a reglementat în mod expres la art.46 condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3),

atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...]"

Prin urmare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Mai mult, din analiza Deciziei de impunere nr. .X./2014, se reține că în aceasta au fost înscrise atât motivele de fapt (pct.2.2.2), cât și temeiurile de drept (pct.2.2.3), pe baza cărora organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică, teoria nulității actelor juridice se va folosi „***notiunea de nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta***, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, .X., 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Prin urmare, argumentul contestatarii cu privire la nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe considerentul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.27 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, antepunându-se asupra vinovăției noului administrator al societății, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, acesta neconstituind motiv de nulitate a actului administrativ – fiscal.

Totodată, se reține că în același sens este și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. .X., prin care instanța supremă a reținut că argumentele cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atâta timp cât se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat.

B. Aspecte de fond

1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, au dispus în sarcina SC .X. SRL următoarele măsuri:

„1.1 Societatea va efectua corecțiile indicate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014 și Anexa 3 la acesta, la decontul de TVA întocmit pentru luna .X./2014 [...].”

„2.1 Depunerea unor declarații rectificative .X. pentru perioadele trimestrul I 2009, III 2009, mai 2010, mai 2012 și februarie 2013 [...].”

„3.1 Societatea va corecta calculul impozitului pe profit aferent anului 2013, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

[...]

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

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

administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Totodată, potrivit pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014 nu vizează măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci măsuri de rectificare a declarațiilor, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a capătului de cerere îndreptat împotriva dispoziției în cauză.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre competență soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

2. În ceea ce privește Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014 nu a fost emisă de organe centrale cu atribuții de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere pentru impozitul pe veniturile din dividende, aferent perioadei .X./2009 – .X./2013.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...) ”

coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ:

„Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

Potrivit art.209 alin.1 lit.a și lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. [...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, direcțiile generale regionale ale finanțelor publice soluționează contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de

reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control.

Totodată, potrivit art.88 lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în situația în care nu se constată diferențe de obligații fiscale, respectiv se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate, se emite în baza raportului de inspecție fiscală, decizie privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere.

De asemenea, din coroborarea, prevederilor legale invocate precum și pentru faptul că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014 nu se prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății și nu este un act administrativ fiscal emis de organe centrale cu atribuții de inspecție fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii specializate cu atribuții de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru capatul de cerere referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2014, dosarul contestației formulată de SC .X. SRL va fi transmis Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al deciziei privind nemodificarea bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competentă soluționare structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

3. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

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

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei și nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, SC .X. SRL a înțeles să conteste Decizia de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., fără însă a motiva contestația formulată împotriva acestui act administrativ fiscal, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la obligații stabilite suplimentar în cuantum total de .X. lei.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, la pct.11.1. lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este stipulat:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai înainte, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele existente la dosarul contestației, respectiv Decizia de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., se reține că, în ceea ce privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

- penalități de întârziere aferente taxei
pe valoarea adăugată

.X. lei

societatea nu a înțeles să-și motiveze contestația, respectiv nu a prezentat situația de fapt, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

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

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

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

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

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

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula*

contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși, așa cum precizează prin adresa fără număr, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Astfel, prin contestația inițială, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./2014, contestatară aduce argumente și combate constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Procesul verbal nr..X./2014, precum și a Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./2014, invocând faptul că nu a avut acces la datele și programele invocate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, prin completarea depusă în data de .X./2014 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., la solicitarea organelor de inspecție fiscală de motivare în fapt și în drept a contestației, conform prevederilor legale, societatea precizează că înțelege să conteste constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală, aducând ca argumente faptul că organele de control au plecat de la premise greșite, având ca scop doar blocarea activității societății. De asemenea, societatea aduce ca argumente faptul că nu a avut cunoștință de situațiile furnizorilor săi sau ale furnizorilor acestora, respectiv dacă aceștia sunt inactivi sau nu, această etichetă fiind pusă cu multă ușurință, concluzionând faptul că persoanei stabilită ca responsabilă prin raportul de inspecție fiscală contestat nu îi pot fi imputate obligațiile fiscale suplimentare stabilite urmare verificării deoarece la data efectuării operațiunilor aceasta nu era implicată în activitatea societății.

Astfel, din analiza contestației depuse, precum și din adresele suplimentare transmise, inclusiv din adresa fără număr înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2004 se reține faptul că

argumentele aduse de societate nu sunt de natură fiscală, nu sunt prezentate normele legale fiscale încălcate de organele de inspecție fiscală, aceste argumente nefiind de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, în speță devin incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

În ceea ce privește afirmațiile contestatarii referitoare la Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., se reține că acestea nu privesc fondul cauzei și nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014. Mai mult, soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., este de competența instanței judecătorești, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

În ceea ce privește afirmația contestatarii potrivit căreia susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la documentele evidențiate în contabilitate care provin de la societăți care au fost declarate inactive, căroră le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA sau care nu justifică proveniența bunurilor se întemeiază pe aplicații la care nu are acces, astfel că acestea nu îi sunt opozabile nu, poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele considerente:

Aplicațiile menționate de organele de inspecție fiscală au stat la baza constituirii unor baze de date, cu caracter public, baze de date care sunt prezente pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice sau al Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Astfel pe site-ul www.mfinante.ro, la secțiunea „Agenți economici”, persoanele interesate pot consulta baza de date care include informații referitoare la indicatorii financiari și bilanțurile depuse de agenții economici.

De asemenea, pe site-ul www.anaf.ro, la rubrica „Registrul contribuabilului” poate fi consultată situația contribuabililor declarați inactivi sau reactivați. Mai mult, aceste informații sunt publice și că urmare prevederilor art. 3 alin. (2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de

Administrare Fiscală nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, conform căruia „lista contribuabililor declarați inactivi se afișează la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea Informații publice - Informații privind agenții economici”.

Având în vedere cele de mai sus, SC .X. SRL avea posibilitatea facilă de a se informa asupra situației agenților economici cu care a desfășurat tranzacții comerciale, necunoasterea acestei stări de fapt neputând fi invocată în apărarea sa, în conformitate cu principiul de drept „nemo censetur ignorare legem”.

În ceea ce privește afirmația contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.67 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare întrucât actul normativ permite doar estimarea bazei de calcul și „nu cu privire la sumele pretins a fi datorate și asta doar în situații expres prevăzute”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele considerente:

La art.67 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a prevăzut:

„Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”

Din analiza acestei norme legale se reține că legiuitorul nu a limitat situațiile în care organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să folosească metoda estimării deoarece a folosit în cuprinsul textului de lege sintagma „în situații cum ar fi”. Mai mult, la lit.b a normei legale invocate de contestatar este precizat și faptul că organele de inspecție fiscală pot folosi metoda estimării în situații în care constată ca datele înscrise în evidența contabilă sunt incorecte, incomplete sau nu există documente justificative care au stat la baza înregistrărilor.

Însă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare, în conformitate cu prevederile art.67 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, ci au constatat deficiențe în raport de

prevederile Codului fiscal în materia impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește afirmația contestată referitoare la faptul că nu îi poate fi imputat faptul că furnizorii nu au putut justifica proveniența bunurilor, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele considerente:

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Prin aceasta, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În același sens, jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu, va fi restabilită.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au luat în considerare tranzacțiile desfășurate de societatea contestată cu societăți care nu făcut dovada provenienței bunurilor, având în vedere faptul că acestea sunt lipsite de substanță economică, fiind creat un circuit scriptic al documentelor și nu un transfer efectiv al bunurilor.

În ceea ce privește afirmația contestată privind faptul că organele de inspecție fiscală eronat au declarat persoana responsabilă prin raportul de inspecție fiscală ca fiind actualul administrator, acesta nefiind implicat în activitatea societății la data efectuării operațiunilor, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece toate obligațiile fiscale determinate suplimentar de organele de inspecție fiscală au fost stabilite în sarcina societății, nu a unei persoane fizice, administratorul fiind menționat în actul de control doar în calitate de reprezentat al societății verificate.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată și nesusținută cu documente contestația formulată SC .X. SRL împotriva** Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 și transmiterea dosarului cauzei, spre competență soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei nr. .X./2014 privind nemodificarea bazei de impunere și transmiterea dosarului cauzei Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent în vederea înaintării acesteia structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

3. Respingerea ca nemotivată și nesusținută cu documente a contestației formulate de **SC .X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

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,