



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluții  
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , .X.,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax :+021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 254 / 2015**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**SC .X. SA –în faliment**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.A-SLP 1212/11.06.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice prin adresa nr..X./08.06.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP1212/11.06.2015, asupra contestației formulate de **SC .X. SA –în faliment** cu sediul social în Municipiul .X., .X., .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X. și având cod unic de înregistrare nr..X., prin domnul .X., cu domiciliul în .X., în calitate de împuternicit, conform împuternicirii din 16.03.2015, anexată în original la dosarul cauzei.

Prin Hotărârea intermediară nr..X./14.06.2013 pronunțată de Tribunalul .X., Secția a VII-a Civilă, în dosar nr..X./2012, .X. SPRL a fost numit lichidator judiciar al **SC .X. SA –în faliment**.

Prin împuternicirea din 16.03.2015, lichidatorul judiciar .X. SPRL a împuternicit pe domnul .X. să formuleze contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./16.02.2015 .

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr.F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./16.02.2015, prin care, urmare soluționării deconturilor cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, s-a stabilit suplimentar TVA în cuantum de .X. lei, s-a respins la rambursare TVA în cuantum de .X. lei, a fost stabilită suplimentar și rămasă de plată TVA în sumă de .X. lei și au fost calculate accesorii în cuantum de .X. lei, din care societatea contestă obligații fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa urmare soluționării decontului de TVA

cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./23.11.2004, respectiv TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei 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 primirii titlului de creanță contestat, respectiv 23.02.2015, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația .X. a Finanțelor Publice, respectiv 26.03.2015, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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 se pronunțe asupra contestației formulate de **SC .X. SA –în faliment**.

I. **SC .X. SA –în faliment** contestă parțial Decizia de impunere nr.F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./16.02.2015, pentru următoarele motive:

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală, prin raportare la adresa prin care Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a răspuns în legătură cu SC .X. SRL, au încadrat și au raportat în mod greșit cererea societății la prevederile art.134 din Codul fiscal, modificând baza de impunere și nu au ținut cont de faptul că SC .X. SRL era microîntreprindere cu obligații de plată la trimestru.

Față de faptul că prestarea de serviciu nu a mai avut loc între cele două societăți, contestatară precizează că întrucât a facturat și plătit TVA lunar, îi sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal. Totodată, a îndeplinit toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, justificând dreptul de deducere cu factura fiscală întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(8) și (4) din Codul fiscal.

În ceea ce privește raporturile comerciale dintre SC .X. SA și SC .X. SA, societatea susține că se puteau întocmi adrese către Administrația .X. a Finanțelor Publice pentru a primi răspunsuri oficiale astfel cum au fost solicitate către direcțiile generale ale finanțelor publice .X. și .X..

Mai mult, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea să efectueze un control la SC .X. SA pentru a constata legalitatea acestor facturi și a TVA solicitată, fiind aplicabile și în această situație dispozițiile art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal.

În ceea ce privește operațiunile derulate cu SC .X. SRL, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod greșit operațiunea întrucât SC .X. SA a achiziționat de la acest furnizor recipiente și uleiuri, astfel că acesta nu avea calitatea de prestator.

De asemenea, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia lipsa din societate a administratorului SC .X. SRL a determinat imposibilitatea efectuării inspecției fiscale la acest furnizor, contestatara susține că aceasta nu este temeinică și nici reală întrucât societatea este o companie mare, cu departamente distincte, având director economic cu studii superioare, care putea pune la dispoziție documente justificative și putea da explicațiile necesare organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește viciile de formă și de procedură, contestatara menționează:

- prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere s-a comunicat faptul că perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală este 17.01.2007-16.02.2015, iar inspecția fiscală a fost suspendată de la data de 17.01.2007 și până la data de 16.02.2015, fără să existe o dovadă concretă de reluare a inspecției fiscale, rezultând astfel „suspiciuni” în ceea ce privește baza de impunere, respectiv dacă aceasta este corectă, reală.

- în cuprinsul raportului de inspecție fiscală apar neconcordanțe și afirmații contradictorii. Astfel, societatea nu a avut cunoștință despre desemnarea doamnei .X. ca și expert legitimat cu legitimația .X., iar faptul că doamna consilier .X. s-a legitimat cu aceeași legitimație este ilegal.

- baza de impunere a fost modificată ca urmare a efectuării inspecției fiscale prin metoda estimării, fiind stabilite suplimentar, urmare inspecției fiscale, TVA, majorări de întârziere și penalități de întârziere, iar valoarea obligației de plată are un quantum „neașteptat de mare” și a fost „încărcată” de accesorii la “sume neacceptate la rambursare și comunicate la un interval de timp nejustificat astfel că au generat majorări de întârziere și dobânzi penalizatoare care depășesc cu mult un eventual debit” .

- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de termenul de prescripție;

- organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SA nu are decât obligații de plată nu și drepturi de încasat ca urmare a nerambursărilor de TVA ce trebuiau aprobate sau compensate cu sumele de plată.

În ceea ce privește modalitatea de efectuare a inspecției fiscale, societatea precizează că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală există mai multe neconcordanțe, respectiv:

- inspecția a fost efectuată fără aviz, iar controlul a fost efectuat anticipat pentru perioada 01.12.2001-31.10.2004 și pentru perioada 01.11.2004-31.03.2005;

- în cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a consemnat că verificarea s-a efectuat în perioada 17.01.2007-16.02.2015 și a fost înregistrată în registrul unic de control la poziția .X. din data de 17.01.2007 în condițiile în care în registrul unic de control aflat la societate s-a precizat în coloana 8 ca perioada controlată este 01.10.1999-31.03.2005.

În ceea ce privește stabilirea perioadei de verificare și de control sunt mai multe neconcordanțe, respectiv în cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a consemnat la pct.5.2 faptul că perioada pentru care s-a efectuat controlul este 01.12.2001-31.10.2004 și 01.11.2004-31.03.2005, iar la pct.6 s-a menționat că verificarea s-a efectuat în perioada 17.01.2007-16.02.2015 și a fost înregistrată în registrul unic de control la poziția 7 din data de 17.01.2007, reluându-se aceeași perioadă și la punctul următor din același raport.

Totodată, contestatara precizează că nu s-a respectat niciunul din obiectivele avute în vedere de organele de inspecție fiscală întrucât nu s-a prezentat niciun organ de control la sediul societății pentru a efectua o verificare contabilă în evidențele societății, a contractelor aflate în derulare sau a operațiunilor generatoare de venit.

Mai mult, societatea menționează că în anul 2007 a fost verificată pentru perioada 01.10.1999-31.03.2005, iar în raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organul de inspecție fiscală a consemnat perioada 01.12.2001-31.03.2005, SC .X. SA fiind practic verificată de două ori, contrar dispozițiilor art.96 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

În plus, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se argumentează în niciun fel încălcarea vreunei dispoziții legale și nici faptul că, deși s-a încheiat inspecția fiscală în anul 2015, raportat la Ordinul de serviciu nr..X./17.01.2007, perioada de verificat înainte ca prescripția să își producă efectele era 17.01.2002-17.01.2007.

Contestatara precizează că, în raport de momentul comunicării deciziei de impunere, organul de inspecție fiscală a generat aceste întârzieri intenționat pentru a majora debitul cu accesorii de tipul majorărilor și a penalităților de întârziere calculate la debite, contestate ca fiind prescrise și altele greșit identificate de organul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește modul de stabilire a dobânzilor și a penalităților de întârziere, societatea consideră că acestea au fost stabilite în mod abuziv întrucât decizia de impunere a fost emisă și comunicată pentru creante determinate în anul 2015 aferente perioadelor anterioare,

de cel puțin 10 ani, respectiv perioada controlată fiind 2001-2005. Totodată, consideră că aceasta situație a fost generată cu scopul de a acoperi suma înscrisă în Tabloul provizoriu al creditorilor .X. SA, în fraudă celorlalți creditori.

În privința art.102 alin.3 din Codul de procedură fiscală, invocat în raportul de inspecție fiscală, societatea susține că acesta nu este aplicabil în speță, astfel că nu se justifică modul de calcul al majorărilor de întârziere.

Societatea menționează că în dosarul civil nr..X./2012 instanța de fond a solicitat și a dispus efectuarea unei expertize contabile judiciare în dosarul de insolvență, expertiză care a stabilit că SC .X. BT SA are de încasat de la ANAF suma de .X. lei.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită desființarea Deciziei de impunere nr.F-S1 .X./16.02.2015 și a raportului de inspecție fiscală având același număr și dată.

**II. Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 .X./16.02.2015** care a stat la baza emiterii deciziei de impunere având același număr și dată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice au efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2001-31.31.10.2004 în vederea soluționării cu control anticipat a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./23.11.2004 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.11.2004-31.03.2005 în vederea soluționării cu control anticipat a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.04.2005 .

Verificarea s-a efectuat în perioada 17.01.2007-16.02.2015 și a fost înregistrată în Registrul Unic de Control la poziția nr..X. din data de 17.01.2007.

În data de 17.01.2007, în baza ordinului de serviciu nr..X./17.01.2007 a fost inițiată inspecția fiscală parțială la SC .X. SA, ca urmare a depunerii de către aceasta a deconturilor de TVA înregistrate la Administrația Finanțelor Publice .X. sub nr..X./23.11.2004, respectiv nr..X./25.04.2005, prin care a solicitat la rambursare soldul sumei negative a TVA de .X. lei, respectiv .X. lei.

Inspectia fiscala partiala a fost suspendata in perioada 02.03.2007 - 12.11.2007 conform art. 102 alin (4) din O.G. nr. 92/2003, coroborat cu art. 2 pct a) din Ordinul nr. 708/2006, pentru efectuarea de controale incrucisate, astfel:

Contribuabilul a fost instiintat de suspendarea inspectiei fiscale partiale incepand cu data de 02.03.2007, prin adresa nr. .X./02.03.2007, intocmita in baza referatului nr. .X./06.02.2007, in conformitate cu

prevederile art. 104 alin. (4) si (5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 2 pct a) din Ordinul nr. 708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale.

In vederea efectuarii de controale incrucisate, au fost intocmite si transmise urmatoarele adrese:

- Adresa nr. .X./02.03.2007, transmisa Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului .X., pentru furnizorul S.C. .X. SRL, RO .X..

Prin adresa de raspuns nr. .X./11.04.2007, inregistrata la Administratia Finantelor Publice .X. sub nr. .X./04.05.2007, a fost transmis Procesul Verbal nr. .X./11.04.2007, prin care s-a constatat faptul ca, S.C. .X. SRL a inregistrat in evidentele financiar contabile facturile emise catre .X. SA, dar nu a incasat nici o suma in contul acestora. De asemenea, organul de inspectie fiscala, a constatat neconcordante in ceea ce priveste natura bunurilor inscrise pe facturile emise (boghiuri Y25 CS) si natura bunurilor existente in patrimoniul societatii emitente in baza fiselor de magazie (boghiuri Y25 RSA CFR).

- Adresa nr. .X./02.03.2007, transmisa Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului .X., pentru furnizorul S.C. .X. SA, RO .X.. La baza solicitarii de control incrucisat, a stat contractul incheiat cu S.C. .X. SA, reprezentant legal, administrator la ambele societati fiind domnul .X., respectiv factura emisa de SC .X. SA. Obiectul contractului incheiat intre parti si al facturii emise a fost vanzarea de catre SC .X. SA a doua locomotive “.X.”. Pentru S.C. .X. SA, RO .X., nu s-a primit raspuns pana la data încheierii raportului de inspectie fiscala.

- Adresa nr. .X./02.03.2007, transmisa Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului .X., pentru furnizorul S.C. .X. SRL (fosta .X. SRL), RO .X..

Prin adresa de raspuns nr. .X./05.04.2007, inregistrata la Administratia Finantelor Publice .X. sub nr. .X./19.04.2007, a fost transmis Procesul Verbal nr. .X./04.04.2007, prin care s-a constatat faptul ca, furnizorul susmentionat a inregistrat in evidentele financiar contabile facturile emise catre .X. SA, iar contravaloarea acestora a fost incasata prin viramente bancare si compensari intre cele doua firme.

De asemenea, organul de inspectie fiscala, a consemnat in cuprinsul procesului verbal, faptul ca provenienta marfurilor vandute catre .X. SA (recipient 80 mc, ulei hidro, ulei standard), este tot .X. SA, acesta mentionand ca: “Agentul economic verificat a aprovizionat marfurile specificate mai sus de la .X. SA.” Mai mult, pentru prestarile de servicii facturate catre .X. SA, nu au fost atasate procesului verbal situatii de lucrari, deize de lucru sau orice alte documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor mentionate in factura, sau natura acestor servicii.

Odata cu incetarea conditiilor ce au generat suspendarea, primirii raspunsurilor de la organele fiscale teritoriale catre care au fost transmise solicitarile de control incrucisat, contribuabilul a fost instiintat de reluarea inspectiei fiscale partiale incepand cu data de 12.11.2007, prin adresa nr. .X./29.10.2007.

Prin adresa nr. .X./06.11.2007, inregistrata la Administratia Finantelor Publice .X. sub nr. .X./07.11.2007, SC .X. SA a solicitat amanarea inspectiei fiscale, solicitare neacceptata de organul fiscal, decizie comunicata societatii prin adresa nr. .X./23.11.2007.

Prin adresa nr. .X./30.11.2007, inregistrata la Administratia Finantelor Publice .X. sub nr. .X./30.11.2007, SC .X. SA a solicitat din nou amanarea inspectiei fiscale partiale, pe motiv ca administratorul unic – domnul .X. se afla in delegatie in SUA. Ca raspuns la solicitarea contribuabilului, organul fiscal a cerut acestuia prin adresa nr. .X./04.02.2008, sa isi numeasca un imputernicit care sa reprezinte societatea, conform prevederilor art. 18 din O.G. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare a faptului ca societatea nu a numit un imputernicit care sa o reprezinte in fata organelor de inspectie fiscala, precum si a faptului ca domnul .X. ce avea calitatea de administrator, nu s-a mai prezentat in vederea continuarii inspectiei fiscale, a fost transmisa, cu confirmare de primire, invitatia nr..X./26.02.2008, la sediul social/domiciliul fiscal al contribuabilului situat in Str. .X., .X., .X..

In data de 09.04.2008, echipa de inspectie fiscala s-a deplasat la sediul social al contribuabilului situat in Str. .X., .X., .X., in vederea reinceperii inspectiei fiscale partiale, respectiv pentru solutionarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, incheindu-se Procesul verbal nr..X./09.04.2008 inregistrat la Registratura SC .X. SA sub nr. .X./09.04.2008.

Urmare deplasarii, s-a constatat ca societatea nu are reprezentant legal care sa puna la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele necesare efectuarii inspectiei fiscale partiale, intrucat domnul .X., in calitate de administrator, nu era prezent la domiciliul fiscal al contribuabilului.

Echipa de inspectie fiscala a discutat cu domnul Director executiv .X., caruia i s-a comunicat motivul deplasarii si faptul ca se doreste reluarea inspectiei fiscale partiale, acesta aducand la cunostinta echipei de inspectie, faptul ca nu are competenta de reprezentare a SC .X. SA in relatia cu Ministerul Finantelor. De asemenea, acesta a refuzat sa semneze Procesul Verbal nr. .X./09.04.2008, incheiat de echipa de inspectie cu ocazia deplasarii din data de 09.04.2008.

Ca si consecinta a procesului verbal mentionat anterior, organele de inspectie fiscala au dispus din nou, societatii sa isi numeasca

un imputernicit legal si sa transmita/inregistreze Imputernicirea la organul fiscal teritorial competent.

Urmare faptului ca nici de aceasta data societatea nu a dat curs solicitarilor organelor de inspectie fiscala, s-au transmis invitatii atat la sediul social/domiciliul fiscal al contribuabilului cat si la domiciliul administratorului, dupa cum urmeaza: invitatia nr. .X./16.04.2008, nr. .X./16.04.2008, pentru care au fost primite confirmarile de primire transmise de .X., fiind confirmata primirea de catre contribuabil in data de 21.04.2008.

De asemenea, au mai fost transmise cu confirmare de primire invitatiile nr. .X./19.05.2008, nr. .X./19.05.2008, pentru care au fost primite confirmarile de primire transmise de .X., respectiv invitatiile nr. .X./06.06.2008, nr. .X./06.06.2008, pentru care nu au fost primite confirmarile de primire transmise de .X., drept pentru care echipa de inspectie fiscala a solicitat .X. prin adresa nr. .X./26.08.2008, sa transmita o copie a borderoului transmis de Administratia Finantelor Publice a .X. catre oficiul Postal nr. .X. .X., din care sa rezulte primirea de catre contribuabil a invitatiilor transmise catre acesta. Echipa de inspectie a atasat adresei susmentionate, copii dupa borderourile depuse de organul fiscal la Oficiul postal nr. .X. .X. si confirmate de Posta in data de 10.06.2008.

Întrucât Oficiul Postal nr. .X. .X., nu a transmis documentele (borderourile sau confirmarile de primire) solicitate, organele de inspectie fiscala au procedat la transmiterea unor noi invitatii nr. .X./05.09.2008 si nr. .X./05.09.2008, pentru care au fost primite confirmarile de primire transmise de .X..

Avand in vedere ca urmare demersurilor efectuate de catre organul de inspectie in vederea reluarii inspectiei fiscala partiale, nu a fost posibila verificarea documentelor financiar contabile ce au stat la baza solicitarii taxei pe valoarea adaugata la rambursare de catre contribuabil, datorita faptului ca dl. .X., in calitate de administrator, nu s-a prezentat la sediul organului de inspectie fiscală, echipa de inspectie fiscala a considerat ca acesta se sustrage de la inspectie.

Astfel, in data de 27.11.2008, prin adresa nr. .X./27.11.2008 au fost sesizate organele de urmarire penala cu privire la aspectele susmentionate, respectiv de faptul ca:

- Societatea a depus deconturi de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare în lunile in care nu a achitat ratele scadente la esalonarea la plata aprobata de Administratia Finantelor Publice .X. si concomitent a solicitat la compensare aceste rate din TVA solicitat la rambursare. TVA de rambursat in luna provine din TVA deductibila aferenta facturilor de avans de la furnizorii pentru care s-a efectuat verificarea incrucisata. Societatea nu a achitat niciodata aceste avansuri furnizorilor sai.



- In luna octombrie 2004, societatea a stornat in decontul de TVA la rubrica "Regularizari TVA colectata", suma de .X. lei, reprezentand TVA de plata aprobat la esalonare, rezultand astfel TVA sold suma negativa pe care la solicitat la rambursare.

Prin adresa nr. .X./02.11.2010, s-a revenit la adresa nr. .X./27.11.2008 prin care au fost sesizate organele de urmarire penala, solicitandu-se comunicarea solutiei pronuntate pentru societatea .X. SA. Prin adresa nr. .X./X./2008 inregistrata la Administratia Finantelor Publice .X. sub nr. .X./23.11.2010, Parchetul de pe langa Judecatoria .X. .X. a transmis ca *"dosarul in cauza se afla la Politia .X. .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor din data de 8.09.2009."*

Prin Adresa nr. .X./24.01.2013, transmisa catre Politia .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor, s-au solicitat informatii despre stadiul cercetarilor in cazul .X. SA.

Din consultarea bazei de date, echipa de inspectie a constatat ca incepand cu data de 09.09.2011, a fost numit un alt administrator unic al SC .X. SA, in persoana domnului .X., cetatean strain.

In vederea identificarii reprezentantului legal al contribuabilului, echipa de inspectie fiscala, a procedat la transmiterea urmatoarelor adrese:

- Adresa nr. .X./18.01.2013 transmisa catre Oficiul National al Registrului Comertului. Din raspunsul primit de la Oficiul National al Registrului Comertului, prin adresa nr. .X./29.01.2013, inregistrata la AFP .X. sub nr. .X./04.02.2013, a rezultat faptul ca SC .X. SA este reprezentata legal de catre dl. .X., cetatean camerunez, in calitate de administrator si asociat majoritar.
- Adresa nr. .X./18.01.2013 catre Oficiul Roman pentru Imigrari. Din adresa de raspuns nr. .X./29.01.2013, inregistrata la AFP .X. sub nr. .X./06.02.2013, transmisa Oficiul Roman pentru Imigrari, Directia Migratie a rezultat faptul ca dl. .X. este cetatean camerunez, nascut la data de 06.09.1985 si are ultima adresa de resedinta pe teritoriul Romaniei, in .X., .X.

Astfel, a fost transmisa invitatia nr. .X./18.01.2013 la domiciliul fiscal al SC .X. SA, respectiv invitatia nr. .X./11.02.2013 la resedinta d-lui .X., in vederea prezentarii acestuia la sediul organelor de inspectie fiscala.

Urmare invitatiilor transmise, dl. .X. in calitate de administrator, s-a prezentat la sediul organului de inspectie fiscala in data de 27.02.2013, iar in urma discutiilor purtate cu echipa de inspectie fiscala a depus adresa inregistrata la AFP .X. sub nr. .X./01.03.2013, prin care mentioneaza urmatoarele:

*"Toate documentele societatii erau detinute catre domnul .X. care, la un interval de aproximativ o saptamana de la data la care m-am prezentat la notariat, a disparut, in sensul ca nu am mai reusit sa il contactez telefonic, sau sub alta forma.*

*Mentionez faptul ca, nu am efectuat nici o tranzactie pe societatea pe care o detin in prezent.*

*Nu detin documentele originale ale societatii, nici stampilele acesteia, reusind in prezent sa fac rost doar de copiile existente de pe Actul Constitutiv, Hotararea Adunarii Generale Ordinare a Asociatilor si alte documente existente in dosarul depus la Registrul Comertului.[...]*

Urmare celor susmentionate, echipa de inspectie fiscala a intocmit Procesul Verbal nr. .X./22.03.2013, in care au fost consemnate cele declarate de dl. .X. in calitate de administrator.

Din verificarea bazei de date, s-a constatat ca incepand cu iunie 2013, a fost numit in calitate de lichidator judiciar/administrator judiciar societatea .X. SPRL, cod de inregistrare fiscala RO .X., cu sediul in .X., .X., numit in baza Hotararii din data de 14.06.2013 pronuntata in dosarul nr. .X./2012, emisa de Tribunalul .X. Sectia a VII-a Civila.

Echipa de inspectie fiscala, a transmis adresa nr. .X./25.09.2014, prin posta electronica, confirmata de primire de catre d-na Ana Profir in calitate de reprezentant al .X. SPRL, prin care au fost solicitate documentele financiar contabile ale contribuabilului .X. SA, in vederea reluarii si finalizarii inspectiei fiscale partiale.

Prin adresa inregistrata la Administratia .X. a Finantelor Publice sub nr..X./29.09.2014, .X. SPRL, in calitate de lichidator judiciar, a declarat urmatoarele:

*“Societatea noastra nu este in posesia documentelor financiar contabile ale societatii .X. SA;*

*Arhiva societatii se afla situata la sediul societatii din .X., .X., str .X., in posesia fostilor reprezentanti ai debitoarei.”*

Avand in vedere ca reprezentantul legal al societatii nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele financiar contabile necesare finalizarii inspectiei fiscale partiale, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Ordinului Presedintelui ANAF nr. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, respectiv prevederile art. 67 alin (1) si alin (2) lit b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit b) din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, aplicand metoda de **control prin estimare**.

Astfel, echipa de inspectie fiscala, a intocmit **Nota de fundamentare nr..X./02.02.2015**, prin care a stabilit ca metoda de estimare a bazei de impunere, metoda produsului/serviciului si a volumului. La baza stabilirii metodei de estimare a bazei de impunere, s-au avut in vedere prevederile pct. 65.2 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal.

Astfel, în ceea ce privește decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr. X./23.11.2004, urmare folosirii metodei de estimare a bazei de impunere, prin verificarea **documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului** (singurele aflate în posesia organului de inspecție fiscală), precum și a răspunsurilor primite ca urmare a efectuării controalelor încrucisate la diversi furnizori ai SC .X. SA, baza de impunere, a fost modificată, fiind stabilită suplimentar TVA în suma de .X. lei .

În ceea ce privește **TVA deductibila, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea** în baza deconturilor de taxă pe valoarea adăugată – formular 300, depuse de către societate **lunar pentru perioada 01.12.2001 – 31.10.2004**, până la 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală, respectiv în conformitate cu prevederile art. 156<sup>1</sup> alin. (1) din Codul Fiscal.

Astfel, conform deconturilor de taxă pe valoarea adăugată depuse de contribuabil, TVA deductibilă în perioada 01.12.2001 – 31.10.2004, este în suma totală de **.X. lei**.

Urmare verificării, baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată deductibilă, a fost modificată prin metoda estimării bazei de impunere, nefiind acceptată la deducere **suma de .X. lei**, ca urmare a lipsei documentelor justificative și a refuzului reprezentantului legal de a pune aceste documente la dispoziția organului de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție au constatat că au fost încălcate prevederile art. 146 alin (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, având în vedere rezultatele controalelor încrucisate efectuate, Procesul Verbal nr. X./11.04.2007, prin care s-a constatat faptul că, furnizorul S.C. .X. SRL, RO .X., a înregistrat în evidențele financiar contabile facturile emise către .X. SA, dar nu a încasat nici o sumă în contul acestora, faptul că organul de inspecție fiscală, a constatat neconcordanțe în ceea ce privește natura bunurilor înscrise pe facturile emise (boghiuri Y25 CS) și natura bunurilor existente în patrimoniul societății emitente în baza fișelor de magazie (boghiuri Y25 RSA CFR), respectiv faptul că SC .X. SA, a dedus și înscris TVA deductibilă în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, aferentă facturilor de avans de la furnizorul susmenționat deși nu a achitat niciodată aceste avansuri societății .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile **art. 134 alin (5) lit b)** din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **in vigoare în perioada 01.01.2004-31.10.2004**.

Mai mult, din datele înscrise în Procesul Verbal nr. X./11.04.2007, precum și a documentelor atasate la acesta, s-a constatat că, în ceea ce privește contractul încheiat cu S.C. .X. SRL, acesta a fost reziliat de către

furnizor in baza Notificarii nr..X./30.12.2004, transmisa catre .X. SA, fiind instiintat totodata ca va primi o noua factura de stornare a avansului, factura intocmita de acesta si transmisa catre .X. SA, in luna decembrie 2004.

**În ceea ce privește TVA colectata, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea** in baza deconturilor de taxa pe valoarea adaugata – formular 300, depuse de catre societate **lunar pentru perioada 01.12.2001 – 31.10.2004**, pana la 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala, respectiv in conformitate cu prevederile art. 156<sup>1</sup> alin. (1) din Codul Fiscal.

Astfel, conform deconturilor de taxa pe valoarea adaugata depuse de contribuabil, TVA colectata in perioada 01.12.2001 – 31.10.2004, este in suma totala **de .X. lei**.

**Urmare verificării, baza de impunere a taxei pe valoarea adaugata colectată, a fost modificata, prin metoda estimarii bazei de impunere, fiind colectata suplimentar taxa pe valoarea adăugată în suma totala de .X. lei, astfel:**

- Suma de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, inscrisa in decontul de TVA aferent lunii octombrie 2004, cu semnul minus (-) la randul 3 „Regularizari taxa colectata”, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, care sa ateste ajustarea, respectiv diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata, fiind incalcate prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2004-31.10.2004.

- Suma de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, inscrisa in deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie 2003 (in suma de .X. lei) si februarie 2003 (in suma de .X. lei) doar la randul 18 „TVA intermediar de plata in luna de raportare”, fara a le inscrie si la randul 1- „Livrari de bunuri/prestari servicii in tara”, diminuandu-se astfel TVA colectata in luna de raportare, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, care sa ateste ajustarea, respectiv diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata, incalcannd prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2004-31.10.2004.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in deconturile de TVA, ca fiind achitata de contribuabil, fara a prezenta documente care sa ateste ca platile au fost efectiv pentru debitele curente si nu pentru debitele restante aferente esalonarii la plata, conform Conventiei nr. .X./10.04.2003 incheiate cu organul fiscal teritorial, fapt ce a determinat diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata, incalcandu-se

astfel prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2004-31.10.2004.

In concluzie, urmare inspectiei fiscale partiale, prin metoda controlului prin estimare, si a celor prezentate anterior, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, au stabilit suplimentar si ramasă de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatară si organele de inspectie fiscala, se rețin urmatoarele:**

#### **A) Aspecte procedurale**

a) În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspectie fiscala nu au ținut cont la stabilirea obligațiilor fiscale de termenul de prescripție, respectiv raportat la ordinul de serviciu nr..X./17.01.2007, perioada de verificat înainte ca prescripția să își producă efectele era 17.01.2002-17.01.2007, se rețin urmatoarele:

În ceea ce privește calculul termenelor, art.231 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata stipulează:

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

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

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune, în acest sens fiind și considerentele Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007 pronunțată de Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casatie și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.732/30.10.2007, unde se precizează : *“ Din moment ce,[..], organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscale născute înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor*

**obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului fiscal.**

**Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului fiscal, intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de către organele fiscale, în vederea examinării legalității deducerilor de taxă pe valoarea adăugată neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul *tempus regit actum*, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.”**

Se reține faptul că în aplicarea art.231 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicata în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează : “ *Termenele în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs.*”

Având în vedere prevederile legale menționate, norma legală în vigoare la data la care a început sa curgă prescripția extinctivă pentru creanțele fiscale născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care la art. 21 precizează:

*“ Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:*

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

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

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

Se retine ca potrivit prevederilor art.21 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare, termenul de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare, în speță taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada verificata este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva.

Potrivit art.25 lit.C, pct.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, în vigoare până la 31.05.2012:

*“ Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:[...]*

*C. Cu privire la evidența operațiunilor:*

*b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor;”*

iar potrivit art.29 lit.C, pct.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare până la 31.12.2003:

*“ C. Cu privire la evidența operațiunilor:*

*c) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice;”*

În raport de prevederile legale mai sus menționate, se reține că termenul de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată era data de 25 a lunii următoare.

Începând cu data de 01.01.2004, art.83 (art.88 începând cu data de 24.06.2004) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 21, dacă legea nu dispune altfel.”*

iar potrivit art.21 (art.23 începând cu data de 24.06.2004) același act normativ:

*„(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală .

Totodată, potrivit art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2004 31.10.2004:

*“ Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului*

*(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr.F-S1 .X./16.02.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspectia fiscală a început la data de **17.01.2007**, dată la care acțiunea de inspectie fiscală a fost înregistrată în registrul unic de control al societății, conform art.103 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, care stipulează că „[...] Începerea *inspectiei fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control*”

Având în vedere cele de mai sus, pentru **taxa pe valoarea adăugată aferenta lunii decembrie 2001 termenul de prescripție *începe să curgă*** de la 26 ianuarie 2002 si ***se sfârșește*** în 5 ani de la data expirării termenului de depunere a declarației, respectiv la data de **26 ianuarie 2007**, conform art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare, în condițiile în care nu intervin cauze de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare, se rețin prevederile art.90 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data începerii inspectiei fiscale:

*„Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale*

*(1) Termenele prevăzute la art. 89 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.*



*(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”*

Prevederi similare sunt stipulate în Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală pe întreaga perioadă cuprinsă între data intrării în vigoare a acestui act normativ, respectiv 01.01.2004 și data începerii inspecției fiscale, respectiv 17.01.2007, articolele de lege care reglementează aceste prevederi legale fiind renumerotate.

Având în vedere prevederile legale incidente în cauză, documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale, respectiv 17.01.2007 și momentul emiterii deciziei de impunere, respectiv 16.02.2015.

Prin urmare, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de **17.01.2007**, anterior datei de 26.01.2007, dată la care termenul de prescripție se împlinea pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2001, faptul că termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale, respectiv 17.01.2007 și momentul emiterii deciziei de impunere, respectiv 16.02.2015, se reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu era prescris, astfel că nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea obligațiilor fiscale de termenul de prescripție.

b) În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia societatea a fost verificată de două ori pentru aceeași perioadă, contrar dispozițiilor art.96 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei având în vedere că societatea nu face dovada că s-ar fi emis de către organele de inspecție fiscală un alt titlu de creanță privitor la TVA pentru aceeași perioadă supusă inspecției fiscale. Mai mult, în raportul de inspecție fiscală la pagina 2 alineatul 1 se menționează că *„societatea nu a mai fost verificată anterior din punct de vedere fiscal pentru taxa pe valoarea adăugată”*, iar inspecția fiscală parțială a vizat doar verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2001-31.03.2005, pentru care societatea a solicitat la rambursare TVA prin deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./23.11.2004 și nr..X./25.04.2005.

În ceea ce privește erorile materiale sesizate de societate, cum ar fi înscrierea în registrul unic de control ca și dată de început de perioadă controlată data de 01.10.1999 și nu data de 01.12.2001, se reține că acestea nu sunt argumente care să justifice efectuarea unei inspecții fiscale anterioare.

#### c) Alte aspecte procedurale

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere s-a comunicat faptul că perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală este 17.01.2007-16.02.2015 iar inspecția fiscală a fost suspendată de la data de 17.01.2007 și până la data de 16.02.2015 fără să existe o dovadă concretă de reluare a inspecției fiscale, acesta nu poate fi reținut întrucât, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală parțială din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a fost suspendată în perioada **02.03.2007 - 12.11.2007** conform art. 102 alin (4) din O.G. nr. 92/2003, coroborat cu art. 2 pct a) din Ordinul nr. 708/2006, pentru efectuarea de controale încrucisate, iar odata cu încetarea condițiilor ce au generat suspendarea, respectiv a primirii răspunsurilor de la organele fiscale teritoriale, societatea a fost înștiințată de **reluarea inspecției fiscale parțiale începând cu data de 12.11.2007**, prin adresa nr. .X./29.10.2007 transmisă societății cu confirmare de primire, anexată în copie la dosarul cauzei.

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea a avut cunoștință de reluarea inspecției fiscale, întrucât prin adresa nr..X./06.11.2007, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice .X. .X. sub nr..X./07.11.2007 și ulterior prin adresa nr..X./30.11.2007, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice .X. .X. sub nr. .X./30.11.2007, SC .X. SA a solicitat amânarea inspecției fiscale, având în vedere tocmai adresa nr..X./29.10.2007.

În ceea ce privește argumentul SC .X. SA potrivit căruia obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere nu au o bază de analiză corectă, respectiv reală, întrucât pe perioada supusă controlului inspecția fiscală a fost suspendată fapt pentru care nu puteau fi cercetate documentele societății, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contribuabilul supus verificării, prin reprezentanții săi legali, nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele financiar contabile, deși acestea au fost solicitate în mod repetat, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, respectiv prevederile art. 67 alin (1) și alin (2) lit b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu

modificarile si completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit b) din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

Astfel, din analiza raportului de inspecție fiscală se reține faptul că organele de inspecție fiscală, la stabilirea bazei de impunere au avut în vedere documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului (singurele aflate în posesia organului de inspecție fiscală), precum și raspunsurile primite ca urmare a efectuării controalelor încrucisate la diversi furnizori ai SC .X. SA.

Mai mult, nici în susținerea propriei cauze, respectiv în susținerea contestației formulate, societatea nu a depus documente din care să rezulte că obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere nu au o „baza de analiză corectă, dar mai ales reală”. Or, sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia nu a avut cunoștință despre desemnarea doamnei .X., expert legitimat cu legitimația .X., ca și organ de inspecție fiscală, acesta nu poate fi reținut întrucât, potrivit celor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în baza referatului nr. .X./25.09.2014, au fost aprobate modificări privind ordinul de serviciu emis inițial, respectiv modificarea ordinului de serviciu nr..X./17.01.2007 în sensul scoaterii doamnei .X. din echipa de inspecție fiscală și suplimentarea echipei de inspecție cu doamna .X., având funcția de expert superior, raportul de inspecție fiscală fiind comunicat reprezentantului legal al societății, la data finalizării inspecției fiscale, respectiv .X. SPRL .

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în cuprinsul raportului de inspecție fiscală membrii echipei de inspecție fiscală au fost identificați cu același număr de legitimație, respectiv cu nr..X., din cuprinsul documentelor existente la dosarul cauzei se reține că dintr-o eroare materială a fost înscris în cuprinsul raportului de inspecție fiscală un singur număr de legitimație, în fapt, fiecare organ de inspecție fiscală identificându-se cu legitimație de inspecție fiscală nominală .

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată sunt mai multe neconcordanțe, întrucât controlul s-a efectuat fără aviz și a fost efectuat anticipat pentru perioadele 01.12.2001-31.10.2004 și pentru 01.11.2004-31.03.2005, se rețin următoarele:

Potrivit art.99 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”

iar potrivit art.100 alin.(2) al aceluiași act normativ:

“(2) Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

**a) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului”**

Totodată, potrivit pct.1 alin.(1) și alin.(3) din Anexa care face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale:

“Înaintea desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, [...]”

**În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, emiterea și, pe cale de consecință, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară/obligatorie în situația în care inspecția fiscală se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale contribuabilului.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./16.02.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că S.C. .X. S.A. a fost supusă unei acțiuni de inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată, care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./23.11.2004, contestat în speță, aferent perioadei 01.12.2001-31.10.2004, prin care societatea a solicitat la rambursare o TVA în sumă de .X. lei, și a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./25.04.2005, aferent perioadei 01.11.2004-31.03.2005, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, rezultă că în speță emiterea și, pe cale de consecință, comunicarea avizului de inspecție fiscală nu era necesară/obligatorie întrucât inspecția fiscală parțială s-a efectuat la S.C. .X. S.A. în vederea soluționării cererilor contribuabilului, respectiv soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./23.11.2004 și nr..X./25.04.2005.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, sub aspectul stabilirii perioadei de verificare sunt mai multe neconcordanțe, în sensul că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a consemnat la pct.5.2 faptul că perioada pentru care s-a efectuat controlul este 01.12.2001-31.10.2004 și 01.11.2004-31.03.2005, iar la pct.6 s-a menționat că verificarea s-a efectuat în perioada 17.07.2007-16.02.2015 și a fost înregistrată în registrul unic de control la poziția 7 din data de 17.01.2007, acesta nu poate fi reținut având în vedere faptul că societatea face o confuzie între perioada supusă verificării, respectiv 01.10.2001-31.03.2005, și perioada de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv 17.01.2007 -16.02.2015.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia nu s-a respectat niciunul din obiectivele avute în vedere de organele de inspecție fiscală întrucât nu s-a prezentat niciun organ de control la sediul societății pentru a efectua o verificare contabilă în evidențele societății sau a contractelor aflate în derulare sau a operațiunilor generatoare de venit, respectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către SC .X. SA, în corelație cu datele din evidența contabilă, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificare sau stabilire după caz a bazelor de impunere, verificarea registrelor societății, a documentelor justificative precum și alte declarații depuse în conformitate cu legile speciale etc., acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei întrucât din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală, reiese că societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele necesare efectuării inspecției fiscale, documente solicitate în scris, în repetate rânduri, contribuabilului.

Se reține că inspecția fiscală s-a efectuat urmare cererii contribuabilului de rambursare a TVA solicitate prin deconturile de TVA nr..X./23.11.2004 și nr..X./25.04.2005 și întrucât acesta nu a prezentat documente în vederea efectuării inspecției fiscale, urmare solicitărilor repetate ale organelor de inspecție fiscală, acestea au formulat sesizare penală în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.4 și art.9 alin.(1) lit.f) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care a făcut obiectul dosarului penal nr..X./X./2008 aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X..

Prin Ordonanța de clasare din data de 24.03.2014, s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.4 din Legea nr.241/2005 de către suspectul .X. și disjungerea cauzei sub aspectul săvârșirii de către .X. a infracțiunilor prevăzute de art.6 și art.9 alin.(1) lit.f) din Legea nr.241/2005 și formarea unui nou dosar în care cercetările vor fi

efectuate de către DGPMB-SIF sub supravegherea Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. .X..

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatar, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

**B.1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației documentele justificative prevăzute de lege în baza cărora să facă dovada îndeplinirii cumulative a cerințelor de fond și formă prevăzute de legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată.**

În fapt, urmare solicitării la rambursare de către SC .X. SA a sumei negative de TVA înscrisă în decontul de TVA nr..X./23.11.2004, aferent perioadei 01.12.2001-31.10.2004, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală parțială în vederea soluționării cererii contribuabilului.

Întrucât urmare demersurilor repetate ale organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost ele detaliate la capitolul II din prezenta decizie, contribuabilul nu a prezentat niciun fel de documente justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă, faptul că singurele documente aflate în posesia organului de inspecție fiscală au fost documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului precum și răspunsurile primite ca urmare a efectuării controalelor încrucisate la diversi furnizori ai SC .X. SA, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în deconturile de TVA, depuse lunar de societate, pentru perioada 01.12.2001-31.10.2004, deconturi aflate la dosarul fiscal al contribuabilului.

Totodată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere constatările consemnate în cuprinsul procesului verbal nr. .X./11.04.2007, urmare controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. SRL, potrivit cărora:

- SC .X. SA nu a achitat niciodată avansul facturat de SC .X. SRL;

- au rezultat neconcordante în ceea ce privește natura bunurilor înscrise pe facturile emise și natura bunurilor existente în patrimoniul societății emitente în baza fiselor de magazie;

- contractul incheiat cu S.C. .X. SRL, a fost reziliat de catre furnizor in baza Notificarii nr..X./30.12.2004, transmisa catre .X. SA,
- factura a fost stornată in luna decembrie 2004.

**În drept,** art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.12.2001-01.06.2002, stipulează:

*“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.*

*Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați, să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și totodată, să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia .

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.22 alin.(4) lit.a, alin.(5) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.06.2002-31.12.2003:

*“ (4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile;*

*(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

iar potrivit art.24 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

*„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:*

*a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”*

Astfel, în raport de aceste prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de operațiuni taxabile.

Taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Cu privire la întocmirea documentelor, la art.25 lit.B pct.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.12.2001-01.06.2002, se prevede:

*“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

*b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;”*

iar potrivit art. 29 lit.B pct.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.06.2002-31.12.2003 :

*“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:*

*B. Cu privire la întocmirea documentelor:*



*b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;”*

Potrivit acestor prevederi legale contribuabilii/persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați/obligate să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale/operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de .X. milioane lei/.X. milioane lei să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului.

Mai mult, se reține că începând cu data de 01.06.2002, legiuitorul a prevăzut că primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de .X. milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente.

Începând cu data de 01.01.2004, a intrat în vigoare Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din actul normativ mai sus menționat, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2004-31.10.2004:

*“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. (...)*”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă, taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.(8) din Codul fiscal.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./16.02.2015, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală, în vederea soluționării cererii de rambursare a TVA depusă de contribuabil, au solicitat acestuia, prezentarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența financiar-contabilă, în speță, documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Se reține că, la solicitarea repetată a organelor de inspecție fiscală, contribuabilul nu a prezentat niciun fel de documente, în speță în cauză, niciun fel de document care să ateste că a efectuat achiziții de

bunuri și servicii în scopul operațiunilor sale taxabile și că acestea sunt întocmite cu respectarea condițiilor de formă impuse de legiuitor.

Totodată, se reține că nici pe parcursul soluționării contestației administrative societatea nu a depus niciun fel de document prin care să facă dovada îndeplinirii cumulative a cerințelor de fond și formă prevăzute de legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, respectiv documente prin care să probeze că a efectuat achiziții de bunuri și servicii în scopul operațiunilor sale taxabile și că acestea sunt emise în conformitate cu prevederile legale și anume conțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, simpla susținere a societății, potrivit căreia a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, justificând dreptul de deducere cu facturi fiscale în conformitate cu art. 155 alin.(8) și alin.(4) din Codul fiscal, fără a fi dovedită cu documente justificative, nu este de natură să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății, potrivit căruia organele de inspecție fiscală au aplicat în mod greșit prevederile art.134 din Codul fiscal, modificând baza de impunere fără să țină cont de faptul că SC .X. SRL era microîntreprindere cu obligații de plată la trimestru, acesta nu are relevanța întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii de avans nu este condiționat de modalitatea de declarare a taxei pe valoarea adăugată de către SC .X. SRL, respectiv de comportamentul fiscal al vânzătorului, ci de respectarea de către societate a prevederilor legale incidente în cauză, respectiv art.145 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art.134 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, prevederi legale ce reglementează condițiile în care se acordă dreptul de deducere a TVA, prin raportare la părțile implicate în raportul juridic ce constituie faptul generator.

Totodată, se reține faptul că societatea nu justifică cu documente operațiunea pentru care a fost facturat avansul, scopul și finalitatea acesteia, în condițiile în care nu a achitat avansul facturat de SC .X. SRL, au rezultat neconcordante în ceea ce privește natura bunurilor înscrise pe facturile emise și natura bunurilor existente în patrimoniul societății emitente în baza fiselor de magazie și mai mult, contractul încheiat cu S.C. .X. SRL, a fost reziliat de către furnizor iar avansul a fost stornat.

În plus se reține faptul că însăși contestatara recunoaște prin contestație că operațiunea nu a mai avut loc, prin folosirea sintagmei

„prestarea de serviciu nu a mai avut loc”. Mai mult, societatea confundă operațiunile pentru care a fost facturat avansul întrucât, în speță, avansul trebuia să fie achitat pentru o livrare de bunuri și nu pentru o prestare de serviciu.

Referitor la susținerile societății cu privire la demersurile pe care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să le efectueze în legătură cu societățile cu care a derulat operațiuni comerciale, respectiv efectuarea de controale încrucișate suplimentare față de cele efectuate, solicitarea de informații de la reprezentanții legali ai acestor societăți, acestea sunt lipsite de relevanță în condițiile în care societatea nu a înțeles să prezinte organelor de inspecție fiscală cu ocazia efectuării inspecției fiscale, nici în urma demersurilor repetate ale acestora, documentele care au stat la baza înregistrării operațiunilor în evidența financiar-contabilă.

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

Prin urmare, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contribuabilul trebuia să facă dovada cu documente justificative prevăzute de lege îndeplinirea condițiilor de fond și formă prevăzute de legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, or, așa cum s-a reținut mai sus, acesta nu a depus nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației niciun fel de document.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în dosarul civil nr..X./2012 “instanța de fond a solicitat și a dispus efectuarea unei expertize contabile judiciare în dosarul de insolvență, expertiză care a stabilit că SC .X. BT SA are de încasat de la ANAF suma de .X. lei”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că organul de soluționare a contestației, în procedura administrativă de contestare a unui titlu de creanță, se pronunță asupra legalității stabilirii de către organele de inspecție fiscale a debitelor în sarcina contestatarii, soluție ce nu poate fi determinată de o expertiză contabilă dispusă într-o procedură diferită cum este cea a insolvenței instituită de Legea nr.85/2006.

Având în vedere cele de mai sus, susținerile societății fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de

inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, 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, coroborat cu pct.11.1. lit.a) 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, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de SC .X. SA -în faliment împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./16.02.2015 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

**B 2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .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 prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt,** în urma verificării organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar, prin estimare, TVA în suma de .X. lei, constituită din:

- Suma de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, inscrisa in decontul de TVA aferent lunii octombrie 2004, cu semnul minus (-) la randul 3 „Regularizari taxa colectata”, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, care sa ateste ajustarea, respectiv diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata, conform prevederilor art 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Suma de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, inscrisa in deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie 2003 (in suma de .X. lei) si februarie 2003 (in suma de .X. lei) doar la randul 18 „TVA intermediar de plata in luna de raportare”, neînscrise de societate si la randul 1- „Livrari de bunuri/prestari servicii in tara”, diminuandu-se astfel TVA colectata in luna de raportare, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, care sa ateste ajustarea, respectiv diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata conform prevederilor art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Suma de .X. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in deconturile de TVA, ca fiind achitata de contribuabil, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa ateste ca platile au fost efectiv pentru debitele curente si nu pentru debitele restante aferente esalonarii la plata, conform Conventiei nr. .X./10.04.2003 incheiate cu

organul fiscal teritorial, fapt ce a determinat diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata, fiind incalcate prevederile art.138 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestația formulată, **SC .X. SA- în faliment** deși contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din 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, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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.”**

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin. (1) din 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*”.

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

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

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **SC .X. SA – în faliment** deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.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, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-S1 .X./16.02.2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la*

*motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SA – în faliment pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu 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.*

**B3. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,** reprezentând majorările de intarziere in suma de .X. lei și penalitatile de intarziere in suma de .X. lei, se reține faptul că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Având în vedere cele mai sus precizate, faptul că la Capitolul III, pct.B1 din prezenta decizie, s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar la Capitolul III, pct. B2 s-a respins contestația formulată de societate ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în majorările de intarziere in suma de .X. lei și penalitatile de intarziere in suma de .X. lei, conform principiului enunțat mai sus.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia dobânzile și penalitățile de întârziere au fost stabilite „*în mod eronat și abuziv întrucât decizia de impunere a fost emisă și comunicată pentru creanțe determinate în anul 2015 pentru perioade anterioare de cel puțin 10 ani în urmă , respectiv perioada controlata 2001-2005*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că, în raport de cele menționate la cap.III lit.A Aspecte procedurale, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu era prescris, iar în raport de cele menționate la cap.III lit.B1 și lit.B2, taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei este datorată de către societate.

Prin urmare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, aceasta datorează după acest termen dobânzi/ majorări de întârziere și penalități de întârziere.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia art.102 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, „*invocat în raport, (...) nu este aplicabil în speță, astfel încât nu se*



*justifica modul de calcul al majorărilor de întârziere”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio referire la acest articol în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.*

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a și lit.b din 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, se

### **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA – în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr. F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SA – în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr. F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

**3.Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SA -în faliment** împotriva Deciziei de impunere nr. F-S1 .X./16.02.2015 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.**

**DIRECTOR GENERAL**

**.X.**