



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 15 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare
Fiscală sub nr. 907503/19.09.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **X/19.09.2013**, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul social în oraș .X., str. .X., nr..X., jud..X., având cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J.X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei** impozit pe profit,
- .X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit.

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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv .X./2013, așa cum rezultă din confirmările de primire nr. .X., .X. și .X. aflate în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la

Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., respectiv 20.08.2013, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe plicul anexat la dosarul cauzei în original.

Constatând că 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 formulată de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă parțial obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. prin Decizia de impunere nr. .X./2013, precizând că atât Decizia de impunere nr..X./2013 cât și Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 au fost emise cu încălcarea dispozițiilor art.5, art.6 și art.13 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege și respectiv cu încălcarea unui principiu fundamental al fiscalității cu privire la certitudinea impunerii conform art.3(b) din Codul fiscal.

II. Referitor la impozitul pe profit, societatea motivează următoarele:

1. Referitor la achizițiile de materiale de construcții și utilaje în sumă totală de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, efectuate în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr..X./2007 și nr..X.2007 încheiate cu SC .X. SRL, societatea susține că prin Procesul verbal nr..X./2011 emis de AFP .X., organul fiscal precizează în RIF că „se referă la situații identice cu cea a societății .X. SRL și anume, mărfurile înscrise în facturile de livrare sunt materiale de construcții și utilaje pentru construcții...omis cele de omis”, deci nu se referă la un control încrucișat privind achizițiile/livrările derulate între SC .X. SRL și SC .X. SRL, iar organul de inspecție fiscală a presupus că și în relațiile comerciale dintre societății, SC .X. SRL a avut același comportament.

Societatea precizează cu privire la achizițiile/livrările derulate cu SC .X. SRL că nu există un proces verbal de control încrucișat, iar AFP .X. nu a transmis nici un punct de vedere privind aceste relații.

Pentru achizițiile efectuate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL menționează că deține și a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- pentru achiziția excavatorului .X.: contracte, facturi în original care conțin informațiile minime obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avize de expediție, dovada intrării în gestiune, dovada plății. Utilajul a fost revândut în anul 2007 la o firmă de construcții pentru care a fost întocmită factură care a fost înregistrată în evidența contabilă (a colectat TVA și a înregistrat venituri) și a fost încasată.

- pentru achiziția materialelor: contracte, facturi în original care conțin informațiile minime obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avize de expediție, dovada intrării în gestiune, dovada plății, bonuri de consum, situații de lucrări. Materialele au fost utilizate la lucrări de refacere acoperișuri ale fermei .X. și refacerea drumurilor din incinta fermei, lucrări contractate cu SC .X. SRL pentru care există avize de lucrări, proces verbal de recepție semnat de beneficiar, lucrarea fiind facturată (a colectat TVA și a înregistrat venituri) și încasată, iar transportul materialelor și al utilajului a fost în sarcina furnizorului.

Totodată, societatea susține că a îndeplinit toate condițiile prevăzute de art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5), art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar la data achizițiilor, SC .X. SRL nu figura pe lista contribuabililor inactivi, societatea neavând posibilitatea și nici obligația să verifice dacă furnizorul și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata față de bugetul statului.

SC .X. SRL susține că nu a săvârșit nereguli și nu știa de neregulile furnizorului, iar în procesul verbal nr..X./2010 întocmit de AFP .X. se face mențiunea că “dosarul privind SC .X. SRL s-a transmis Parchetului, în vederea efectuării de cercetări în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.b) și f) din Legea nr.241/2005...”, prin care organele de inspecție fiscală au luat act de existența documentelor contabile, având posibilitatea în raport de prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, coroborat cu prevederile art.65.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, să determine mărimea bazei de impunere pentru SC .X. SRL prin estimare.

2. Referitor la achizițiile de materiale de construcții, respectiv fier beton, vată minerală, tablă cutată, ciment, plasă sudată, profile tip U, sapă autonivelantă, etc, utilaje, îngrășăminte și complexe, piese de schimb pentru vehicule de la societățile:

-X. SRL din .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-SC .X. SRL din .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-SC .X. SRL din .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-SC .X. SRL din .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-SC .X. SRL din .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-SC .X. SRL din .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat că acestea au facturat mărfuri pentru care nu pot să dovedească proveniența licită, în consecință acestea nu au recunoscut deductibilitatea cheltuielilor cu marfa achiziționată.

SC .X. SRL susține că facturile emise de acești furnizori îndeplinesc în totalitate prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, facturi din care rezultă că nu s-a omis niciun element obligatoriu de înscris într-o factură, iar la data realizării tranzacțiilor firmele au fost în funcțiune, nu au fost declarate inactive și nici nu au fost radiate.

3. Referitor la achizițiile efectuate, în anul 2010, de la SC .X. SRL în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând grâu, îngrășăminte, sort, pentru care nu se recunoaște deductibilitatea cheltuielilor în baza constatărilor din procesul verbal nr..X./2013, care nu a fost pus la dispoziția societății, în care se face mențiunea că la efectuarea controlului nu au fost prezentate documente, nu s-a prezentat administratorul societății, iar societatea nu mai funcționează la sediul declarat, SC .X. SRL susține că a depus documente care atestă realitatea operațiunilor, anexate în copie la contestație, astfel:

a) pentru grâu:

-facturi, avize de însoțire a mărfii, contracte de vânzare-cumpărare, contracte de custodie, fișe de magazine în amonte și în aval de SC .X. SRL;

-proces verbal/.X./2012 emis de D.G.F.P. .X.;

-proces-verbal/.X./2012 emis de D.G.F.P. .X.;

-extras din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012 emis de D.G.F.P. .X.;

-Declarația .X. depusă de SC .X. SRL, din care rezultă că a declarat achiziția de grâu.

b) pentru uree și azotat de amoniu, societatea a depus facturi, contracte comerciale, contracte de achiziție care atestă realitatea operațiunilor în amonte și aval.

4. Referitor la producțiile agricole realizate în perioada 2007 – 2010, SC .X. SRL susține că a obținut o producție medie la hectar inferioară producției medii comunicată de Direcția pentru Agricultură a județului .X., la grâu și soia în anul 2006 – 2007 și la grâu și orz în perioada 2007 – 2008.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea arată că:

- orice medie înseamnă media aritmetică a mai multor valori, respectiv valorile de mijloc.

- producția medie la hectar comunicată de Direcția Agricolă este o medie a producțiilor realizate, implicit sunt producții mai mari și producții mai mici la hectar, societății nepunându-i-se la dispoziție limitele inferioare și cele superioare ale producțiilor obținute în anii 2007 și 2008, pentru a vedea unde se situează. De asemenea, Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X. a solicitat Ministerului Agriculturii, cu adresa nr..X./2009, ca județul .X. să fie declarat calamitat la culturile de soia, porumb și cartof și deci implicit a recunoscut aceste calamități și deci nu se știe ce s-a luat în calcul la obținerea producției medii. Societățile comerciale nu au obligația să comunice DADR .X. producția anuală obținută, motiv pentru care societatea nu înțelege cum au fost calculate producția medie la hectar și nici care este baza legală ca estimarea producției agricole obținute să se facă în funcție de producția comunicată de DADR.

- la producția agricolă estimarea în funcție de o producție medie obținută pe un județ este incorectă și aleatorie, producția obținută diferă în funcție de terenul lucrat, de numărul de ani în care a fost lucrat până atunci, de calitatea lucrărilor, de pregătirea terenului, de pregătirea patului germinativ, de erbicidat, de condiții atmosferice, de momentul ploilor, durata, temperatura de după ploaie. Or, modalitatea în care organul de control a înțeles să estimeze producția agricolă încalcă prevederile art.67 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Societatea precizează că recoltele au fost mici întrucât terenurile au fost lucrate pentru prima dată în perioada 2006-2007, lucru care a

îngreunat pregătirea terenului, răsărirea semințelor s-a făcut greu, în etape, culturile fiind neuniforme, iar plantele răsărite în etapa a II a și a III-a în mare majoritate au fost sterile și s-au format boabe rare.

- la cultura de soia, în anul 2006-2007, societatea a înregistrat o producție medie la hectar de .X. Kg și a încheiat procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor semnate și de reprezentantul AFP teritorial, din care a rezultat gradul de daune de 75%.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat prin estimare o bază suplimentară impozabilă ca diferență între producția obținută și producția medie la hectar comunicată de către Direcția Agricolă, și nu între producția care s-ar fi obținut dacă nu ar fi fost daune în cuantum de 75% și producția medie comunicată de Direcția Agricolă .X..

II. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea motivează următoarele:

1. Pentru achizițiile de materiale de construcții, utilaje, piese de schimb pentru vehicule, îngrășăminte de la diverși furnizori, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că facturile de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, nu conțin toate elementele prevăzute de lege totodată, nu conțin date despre transportul bunurilor, societățile nu funcționează la sediul declarat, se sustrag inspecțiilor fiscale, nu declară tranzacțiile în Declarația .X., sunt în insolvență, inactive sau radiate și în consecință nu se poate dovedi realitatea tranzacțiilor, astfel:

- achiziții de la SC .X. SRL (.X. facturi) în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- achiziții de la SC .X. SRL (.X. facturi) în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- achiziții de la SC .X. SRL (.X. SRL) (.X. factură) în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- achiziții de la SC .X. SRL (.X. facturi) în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- achiziții de la SC .X. SRL (.X. facturi) în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- achiziții de la SC .X. SRL (.X. factură) în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

Societatea susține că respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este eronată întrucât în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, numărul avizului de expediție sau datele privind transportul bunurilor nu sunt elemente obligatorii pe care să le conțină factura, iar la data realizării tranzacțiilor, societățile nu erau declarate inactive, în insolvență și nici nu erau radiate, îndeplinind totodată prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal.

De asemenea, societatea precizează că prevederile art.13 alin.(19) din H.G.nr.44/2004 dat în aplicarea art.133 din Codul fiscal stabilesc că dacă se poate dovedi ca o persoană deține un cod valid de TVA atunci aceea persoană este tratată ca și persoana impozabilă din punct de vedere al TVA.

Societatea menționează că a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că nu participă la o fraudă privind TVA, consultând toate sursele publice de informații de pe portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și Oficiului Național al Registrului Comerțului, constatând că la data efectuării tranzacțiilor aceste societăți erau firme în funcțiune, înregistrate în scopuri de TVA, având declarate toate obiectele de activitate necesare desfășurării activității.

Totodată, referitor la modul de depunere a declarațiilor de impozite și taxe, societatea precizează că aceste informații nu sunt publice și nu pot fi verificate, acest fapt neavând relevanță în ceea ce privește conduita SC .X. SRL, întrucât nu există niciun temei legal în baza căruia să poată fi antrenată răspunderea societății pentru fapta altei persoane, invocând jurisprudența CEDO Hotărârea Camerei a III-a din 21.06.2012, cât și adresa nr..X./2012 emisă de Direcția .X. prin care: „[...] dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței [...], potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, ca persoana impozabilă căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de baza pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte”. Or, organele de inspecție fiscală nu au stabilit că societatea a invocat dreptul abuziv, nici ca fraudă fiscală a fost săvârșită de SC .X. SRL, nu a stabilit nici care dintre acțiunile societății au condus la existența presupusului prejudiciu și nici ce acțiuni ar fi trebuit întreprinse de societate pentru evitarea acestuia.

Astfel, societatea consideră că a îndeplinit toate condițiile prevăzute de art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

2. Pentru achizițiile de materiale de construcții, reprezentând fier beton în cantitate de .X. Kg, două tractoare .X., îngrășăminte (azotat de amoniu), efectuate de societate de la SC .X. SRL în sumă totală de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, întrucât arhiva SC .X. SRL a fost distrusă într-un incendiu în luna octombrie 2010 și nu s-au putut verifica documentele financiar-contabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și cheltuielile aferente pentru două tractoare .X. și fier beton în cantitate de .X. Kg, pentru care societatea deține facturi care contin informațiile minimale prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, avize de însoțire a mărfii, contracte.

Societatea precizează că tractoarele achiziționate de la SC .X. SRL nu sunt bunuri fungibile ci au o identificare specifică data de seria sasiului și au fost înmatriculate la primărie.

3. Referitor la achizițiile efectuate, în anul 2010, de la SC .X. SRL în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând grâu, îngrășăminte, sort, pentru care nu se recunoaște deductibilitatea cheltuielilor în baza constatărilor din procesul verbal nr..X./2013, în care se face mențiunea că la efectuarea controlului nu au fost prezentate documente, nu s-a prezentat administratorul societății, iar societatea nu mai funcționează la sediul declarat, SC .X. SRL susține că a depus documente care atestă realitatea operațiunilor, anexate în copie la contestație, astfel:

a) pentru grâu:

-facturi, avize de însoțire a mărfii, contracte de vânzare-cumpărare, contracte de custodie, fișe de magazie în amonte și în aval de SC .X. SRL;

-proces verbal din data de .X./2012 emis de D.G.F.P. .X.;

-proces-verbal din data de .X./2012 emis de D.G.F.P. .X.;

-extras din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012 emis de D.G.F.P. .X.;

-Declarația .X. depusă de SC .X. SRL, din care rezultă că a declarat achiziția de grâu.

b) pentru uree și azotat de amoniu, societatea a depus facturi, contracte comerciale, contracte de achiziție care atestă realitatea operațiunilor în amonte și aval.

În consecință, societatea solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr..X./2013, a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 și exonerarea la plata sumei totale de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și

accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.01.2005 – 31.12.2010

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în semestrul I 2007, a achiziționat materiale de construcții, respectiv fier beton, vată minerală, tablă cutată, ciment, plasă sudată, profile tip U, etc. și diverse utilaje de la societatea .X. SRL, în baza a .X. facturi în valoare de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au solicitat D.G.F.P. .X., prin adresa nr..X./2012, efectuarea unui control încrucișat. Prin răspunsul primit de la D.G.F.P. .X. organele de inspecție fiscală au fost informate că SC .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, mărfurile înscrise în facturile de livrare nu corespund cu obiectul de activitate declarat al societății, este în lichidare și are sediul expirat din 10.12.2005, reprezentanții societății nu au dat curs solicitărilor privind efectuarea de controale încrucișate, nu au depus declarații privind obligațiile fiscale, iar deconturile de TVA pentru lunile mai și iunie 2007 au fost prezentate în fals având o ștampilă de depunere și un număr de înregistrare care nu aparțineau organului fiscal competent.

Prin urmare, dosarul privind SC .X. SRL a fost transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. cu adresa nr..X./2011, în vederea efectuării de cercetări pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.b) și lit.f) din Legea nr.241/2005, precum și infracțiunilor prevăzute la art.291 din Codul penal.

Conform adresei nr..X./2010 emisă de AFP .X., din situațiile privind neconcordanțele aferente livrărilor/prestărilor pentru tranzacțiile derulate în perioada 2007 – 2009, a rezultat că SC .X. SRL nu a declarat livrări și achiziții pe această perioadă, or a facturat bunuri pentru care nu a justificat proveniența legală a acestora.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că multe din facturile emise de SC .X. SRL au înscrise cantități mari care nu sunt corelate cu capacitatea de transport a mijloacelor de transport sau erau radiate la data transportului, iar ulterior CMR-urile prezentate aveau

menționate alte mijloace de transport decât cele menționate pe avize sau pe facturi.

De asemenea, referitor la modalitatea de plată a facturilor, a rezultat că acestea au fost achitate fie prin ordine de plată prin bancă, fie prin contract de cesiune de creanță în care cesionarul era administratorul lui SC .X. SRL acesta predând sume în numerar, iar SC .X. SRL avea datoria să achite sume administratorului societății, transferate din contul .X. "Creditori diverși" în contul .X. "Acționari/asociați – conturi curente".

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC.X. SRL, în semestrul I 2007, a achiziționat materiale de construcții, respectiv fier beton, vată minerală, tablă cutată, ciment, plasă sudată, profile tip U, șapă autonivelantă etc. de la societatea .X. SRL din .X., în baza a .X. facturi în valoare de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr..X./2013, Direcției generale a finanțelor publice .X. o copie a raportului de inspecție fiscală încheiat la .X. SRL care cuprinde perioada în care s-au emis facturi către SC .X. SRL, întrucât la data efectuării inspecției fiscale .X. SRL era radiată și nu se putea efectua un control încrucișat. Din conținutul actului de control a rezultat că nu a fost posibilă identificarea persoanelor care reprezintă legal societatea .X. SRL pentru perioada 2005 -2007, iar pentru anul 2007 societatea nu a depus declarații fiscale sau bilanț.

De asemenea, .X. SRL a facturat bunuri pentru care nu a justificat proveniența legală a acestora, multe din facturile emise au înscris cantități mari care nu sunt corelate cu capacitatea de transport a mijloacelor de transport sau erau inexistente sau radiate la data transportului.

De asemenea, referitor la modalitatea de plată a facturilor, a rezultat că acestea au fost achitate fie prin ordine de plată prin bancă, fie prin contract de cesiune de creanță în care cesionarul era administratorul lui SC .X. SRL acesta predând sume în numerar, iar SC .X. SRL avea datoria să achite sume administratorului societății, transferate din contul .X. "Creditori diverși" în contul .X. "Acționari/asociați – conturi curente".

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în septembrie 2007, a achiziționat îngrășăminte, respectiv complexe în cantitate de .X. saci de la societatea .X. SRL (.X.SRL), în baza facturii nr..X./2007 în valoare de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, fără a avea la bază un contract de vânzare-cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr..X./2013, Direcției generale a finanțelor publice .X. o copie a raportului de inspecție fiscală încheiat la .X. SRL (.X. SRL) care cuprinde perioada în care s-au emis facturi către SC .X. SRL, întrucât la data efectuării inspecției fiscale .X. SRL (.X. SRL) era în insolvență și administratorul judiciar nu intrase în posesia documentelor financiar - contabile. Din conținutul actului de control a rezultat că societatea .X. SRL (.X. SRL) în perioada 2004 -2005 nu a desfășurat activitate, iar pentru anii 2007 - 2009 societatea nu a depus declarații fiscale având suspendată activitatea temporar începând cu data de 30.07.2008.

De asemenea, .X. SRL a facturat bunuri pentru care nu a justificat proveniența legală a acestora.

Prin urmare, dosarul privind .X. SRL a fost transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. cu adresa nr..X./2010, în vederea efectuării de cercetări pentru a se constata existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru administratorul .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că multe din facturile emise de .X. SRL (.X. SRL) au înscrise cantități mari care ar fi trebuit transportate cu mai multe mijloace de transport, la data emiterii facturilor către SC .X. SRL pe factură nu este înscrisă denumirea corectă a societății, respectiv .X. SRL, nu sunt menționate mijloacele de transport, semnăturile, numele delegatului, etc.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în luna martie 2007, a achiziționat materiale de construcții și utilaje de la SC .X. SRL, în baza a .X. facturi în valoare de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală, în baza constatărilor din procesul verbal nr..X./2012 emis de D.G.F.P..X. și încheiat la SC .X. SRL, au constatat că mărfurile înscrise în facturile de livrare nu corespund cu obiectul de activitate declarat al societății, aceasta fiind în insolvență, administratorul judiciar neintrând în posesia documentelor financiar – contabile, nu a depus declarații privind obligațiile fiscale, iar la solicitările de control încrucișat și la solicitările Gărzii .X. administratorul societății nu a dat curs, nefiind găsit, iar societatea nu a funcționat la sediul declarat, or a facturat bunuri pentru care nu a justificat proveniența legală a acestora.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că multe din facturile emise de SC .X. SRL nu au înscrise avizele de însoțire ale mărfii, nu sunt menționate mijloacele de transport și alte date privind expediția.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în perioada aprilie - iulie 2007, a achiziționat materiale de construcții, respectiv profilele .X. Kg, de la .X. SRL, în baza a .X. facturi în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, emise în baza unui contract de vânzare - cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X.2010 efectuarea unui control încrucișat în urma existenței unor neconcordanțe în Declarația .X.. Prin răspunsul primit de la D.G.F.P. .X., organele de inspecție fiscală au fost informate că .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, nu s-a efectuat inspecția fiscală întrucât administratorul societății nu s-a prezentat și nu a pus la dispoziție documentele financiar-contabile, mărfurile înscrise în facturile de livrare nu corespund cu obiectul de activitate declarat al societății, este inactivă în baza referatului nr..X./2010 și s-a întocmit sesizare penală nr..X.2010 înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza informațiilor existente privind Declarația .X., că societatea a avut relații cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în perioada semestrului I 2007, a achiziționat materiale de construcții și îngreșăminte de la SC .X. SRL, în baza a .X. facturi în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, emise în baza unor contracte de vânzare - cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat în urma existenței unor neconcordanțe în Declarația .X.. Prin Procesul verbal nr..X./2013 încheiat de D.G.F.P. .X., organele de inspecție fiscală au fost informate că mărfurile înscrise în facturile de livrare nu corespund cu obiectul de activitate declarat al societății, iar arhiva SC .X. SRL a fost distrusă de un incendiu în data de 10 și 11 octombrie 2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza informației privind proveniența azotatului de amoniu solicitată Autorității Naționale a Vămilelor cu adresa nr..X.2013, că SC .X. SRL a efectuat importuri de nitrat de amoniu prin vama .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că multe din facturile emise de SC .X. SRL au înscrise cantități mari care nu sunt corelate cu capacitatea de transport a mijloacelor de transport, iar din analiza informațiilor existente privind Declarația .X., rezultă că societatea a avut relații cu SC .X. SRL și cu SC .X. SRL de la care SC .X. SRL a declarat achiziții iar acestea nu au declarat livrările efectuate

totodată, SC .X. SRL a declarat livrări către SC .X. SRL pe care aceasta nu le-a declarat.

Întrucât proveniența mărfurilor reprezentând îngrășăminte a fost confirmată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru achiziția mărfurilor reprezentând tractoare și fier beton în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, societatea nu prezintă documente de proveniență și nici alte informații privind achiziția.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X.SRL, în luna iulie 2007, a achiziționat materiale de construcții de la SC .X. SRL, în baza facturii seria .X. nr..X./2010 în valoare de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, emise în baza unui contract de vânzare - cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat în urma existenței unor neconcordanțe în Declarația .X.. Prin Procesul verbal nr..X./2012 încheiat de D.G.F.P. .X., organele de inspecție fiscală au fost informate că nu funcționează la sediul social declarat, că mărfurile înscrise în facturile de livrare nu corespund cu obiectul de activitate declarat al societății și nici nu pot fi transportate cu mijlocul de transport folosit, respectiv o autoutilitară.

Din analiza informațiilor existente privind Declarația .X., rezultă că societatea nu a declarat livrările efectuate către SC .X. SRL, rezultând că SC .X. SRL a facturat bunuri pentru care nu poate justifica proveniența legală a acestora.

8. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în anul 2010, a achiziționat îngrășăminte, ierbicide, sort și grâu, de la SC .X. SRL, în baza a .X. facturi în valoare de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală, în baza constatărilor din procesul verbal nr..X./2013 emis de D.G.F.P. .X. și încheiat la SC .X. SRL, au constatat că nu au fost prezentate documente, administratorul societății nu s-a prezentat la control, societatea nu mai funcționează la sediul declarat, produsele livrate depășesc capacitatea de transport a unui autoturism .X., respectiv cantități de .X. tone sau cantitatea de .X. tone grâu, iar pe facturi nu sunt menționate avizele de însoțire a mărfurilor, mijloacele de transport utilizate, locul de încărcare și descărcare a bunurilor, data și ora livrării, date privind recepția, ceea ce a dus la concluzia că nu se confirmă realitatea fenomenului economic.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că stingerea obligațiilor s-a făcut în mare parte prin compensare.

De asemenea, în ceea ce privește cantitatea de .X. tone grâu facturată de SC .X. SRL către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală

au constatat existența unei scheme relaționare, astfel: societățile .X. și .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL au livrat cantitatea de grâu în luna iulie și august 2010 către .X. SRL; aceasta a livrat grâul în luna noiembrie 2010 către SC .X. SRL; în decembrie aceasta a vândut-o SC .X. SRL; în data de 20.12.2010 aceasta a vândut-o către .X. SRL, iar la data de 28.12.2010 a revândut-o către SC .X. SRL, care la data de 02.02.2011 vinde această cantitate de grâu către .X. SRL, la data de 03.02.2011 se revinde către .X. SRL, care în aceeași zi o revinde SC .X. SRL, care la data de 07.02.2011 revinde acest grâu .X. SRL, care revinde grâul și în aceeași zi către SC .X. SRL, iar persoana care poate utiliza certificatul digital calificat pentru toate aceste societăți a fost administratorul societății SC .X. SRL, dl..X..

Având în vedere cele de mai sus privind: clauzele și persoanele care au încheiat contractele, proveniența mărfurilor, modul de întocmire a facturilor, justificarea transportului, modalitatea de plată, precum și comportamentul fiscal al societăților SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile nu funcționează la sediul social declarat, se sustrag inspecțiilor fiscale, nu pun la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor, nu declară sau declară parțial în Declarația .X., nu se poate confirma realitatea tranzacțiilor prin nicio metodă și nu există corelații privind transportul mărfurilor, motiv pentru care au stabilit că nu s-au respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă așa cum prevede art.126 alin.(1) din Codul fiscal, având în vedere și decizia Curții Europene de Justiție în cazul Halifax C-255/02, precum și prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Inaltei Curți de Casație și Justiție.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor reîncadrând operațiunile conform art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.14 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și pct.6.1 din H.G. nr.1050/2004 Privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilind diferențe de impozit pe profit în sumă de **.X. lei** precum și taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea nu are drept de deducere în sumă de **.X. lei**.

9. Referitor la producțiile agricole realizate de SC .X. SRL în perioada 2007 - 2010, organele de inspecție fiscale au constatat următoarele:

La **cultura de grâu** din anul agricol **2006 – 2007**, societatea a obținut o producție medie la hectar de .X. Kg, inferioară producției medii de .X. Kg realizate pe raza localității .X., producție comunicată cu adresa nr..X./2013 de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale – Direcția pentru Agricultură Județului .X..

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societate față de producția medie comunicată de Direcția pentru Agricultură Județului .X. (.X. Kg – .X. Kg) cu suprafețele cultivate (.X. ha) și cu prețul de vânzare(.X. lei), organele de inspecție fiscală au obținut o bază suplimentară de **.X. lei** și TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

La **cultura de grâu** din anul agricol **2007 – 2008**, societatea a obținut o producție medie la hectar de .X. Kg, inferioară producției medii de .X. Kg/ha realizate pe raza localităților .X., .X., .X., .X., producții comunicate cu adresa nr..X./2013 de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale – Direcția pentru Agricultură Județului .X. și respectiv adresa nr..X./2013 emisă de Direcția pentru Agricultură Județului .X.

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societate față de producțiile medii comunicate (.X. Kg – .X. Kg) cu suprafețele cultivate (.X. ha) și cu prețul de vânzare(.X. lei), organele de inspecție fiscală au obținut o bază suplimentară de **.X. lei** și TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

La **cultura de floarea-soarelui** din anul agricol **2007 – 2008**, societatea a obținut o producție medie la hectar de .X. Kg, inferioară producției medii de .X. Kg/ha realizate pe raza localităților .X. și .X., producții comunicate cu adresa nr..X./2013 de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale – Direcția pentru Agricultură Județului .X..

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societate față de producțiile medii comunicate (.X. Kg – .X. Kg) cu suprafețele cultivate (.X. ha) și cu prețul de vânzare (.X.lei), organele de inspecție fiscală au obținut o bază suplimentară de **.X. lei** și TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru culturile de grâu și floarea soarelui, din documentele prezentate, societatea a aplicat tehnologia culturii, respectiv a însămânțat terenul și a efectuat

lucrări de calitate și la timp, pentru care a prezentat situații de lucrări care cuprind lucrări de pregătire a terenului, semănat, administrarea de îngrășaminte și ierbicide și la recoltare. De asemenea, nu există documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor, iar situațiile de prestări servicii prezentate de prestatori au fost semnate și acceptate de beneficiar.

Organele de inspecție fiscală menționează că zona respectivă nu este situată în zonă declarată ca fiind afectată de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră neîndeplinind condițiile prevăzute de pct.42 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a fi considerată zonă calamitată.

La **cultura de soia** din anul agricol **2006 – 2007**, societatea a obținut o producție medie la hectar de .X. Kg, inferioară producției medii de .X. Kg/ha realizată în județul .X. (.X. Kg/ha media pe țară), producții comunicate cu adresa nr..X./2012 de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale – Direcția pentru Agricultură Județului .X. și respectiv date statistice emise de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din documentele prezentate, că societatea a aplicat tehnologia culturii, respectiv a însămânțat terenul și a efectuat lucrări de calitate și la timp, pentru care a prezentat situații de lucrări care cuprind lucrări de pregătire a terenului, de semănat, administrarea de îngrășaminte și ierbicide și la recoltare. De asemenea, nu există documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor, iar situațiile de prestări servicii prezentate de prestatori au fost semnate și acceptate de beneficiar.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la recoltare s-au încheiat procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor semnate de o comisie formată din reprezentantul primăriei, reprezentantul centrului agricol zonal, reprezentantul societății de asigurare, reprezentantul Administrației Finanțelor Publice teritoriale și reprezentantul societății, unde gradul de daune menționat era de 75 %, în baza cărora nu s-au primit despăgubiri nici de la societatea de asigurări, nici de la Direcția Agricolă .X., deoarece seceta excesivă datorată temperaturilor ridicate nu a fost încadrată în categoria de calamitate naturală conform Legii nr.381/2002 și nu a fost aprobată prin hotărâre de Guvern.

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societate față de producțiile medii comunicate (.X. Kg – .X. Kg) cu suprafețele cultivate (.X. ha) și cu prețul de vânzare(.X. lei),

organele de inspecție fiscală au obținut o bază suplimentară de **.X. lei** și TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.(1) lit.d) din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, art. 6, art.14 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 4.1 din H.G.nr.44/2004, la estimarea bazei de impunere în sumă de **.X. lei** și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **.X. lei**.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au calculat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de **.X. lei** accesorii aferente în sumă de **.X. lei** și pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă totală de **.X. lei**, accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele arătate mai sus, și faptul că *răspunderea pentru evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive cu scopul de a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale revine administratorului societății .X.*, organele de inspecție fiscală, din cadrul D.G.F.P. .X., au apreciat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.2 lit.f) și art.9 alin.(1) lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, urmând ca asupra acestui aspect să se pronunțe organele de urmărire penală, *întocmindu-se Sesizarea penală nr..X./2013* ce a fost înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. și vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei - impozit pe profit,
- X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X. lei – majorări de întârziere aferente TVA,

- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, fac obiectul sesizării penale nr. .X./2013 înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.2 lit.f) și art.9 alin.(1) lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA, la care se adaugă obligații fiscale accesorii aferente.

Din verificarea efectuată s-a constatat că SC .X. SRL a achiziționat în perioada 01.01.2005 – 31.12.2010 materiale de construcții (fier beton, vată minerală, tablă, ciment, profile U, etc), diverse utilaje, piese de schimb pentru autovehicule, îngrășaminte, complexe și grâu, etc. de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL .

Urmare verificării documentelor aferente achizițiilor de mărfuri din perioada 01.01.2005 – 31.12.2010 și a neconcordanțelor constatate care au ridicat suspiciuni asupra realității și legalității unor operațiuni economice efectuate de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unor controale încrucișate pentru clarificarea stării de fapt fiscale.

Din verificările încrucișate efectuate s-a constatat că societățile nu funcționează la sediile sociale declarate, se sustrag inspecțiilor fiscale, nu pun la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor pe care nu le declară sau le declară parțial în Declarația .X. și faptul că nu se poate confirma prin nicio metodă, inclusiv prin controlul încrucișat, realitatea tranzacțiilor, existând necorelații între informațiile date de documentele puse la dispoziție, legate în principal de transportul mărfurilor de la aceste societăți, nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite.

Având în vedere cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au apreciat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.2 lit.f) și art.9 alin.(1) lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, urmând ca asupra acestui aspect să se pronunțe organele de urmărire penală, *întocmindu-se Sesizarea penală nr..X./2013* ce a fost înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. și vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei - impozit pe profit,
- X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X. lei – majorări de întârziere aferente TVA,
- X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

În drept, potrivit prevederilor art. 214, alin.(1), lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare

asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se ridică problema stabilirii realității și legalității achizițiilor efectuate de SC .X.SRL de la furnizori interni, având în vedere că unele din societățile furnizoare nu au putut fi verificate întrucât, fie nu au funcționat la sediul declarat și s-au sustras inspecțiilor fiscale, fie nu au pus la dispoziție documente care să ateste realitatea operațiunilor, fie există necorelații între documentele care atestă transportul mărfurilor, precum și faptul că nu le-au declarat sau au declarat parțial în declarațiile fiscale, iar în unele cazuri organele de inspecție fiscală au constatat chiar existența unei scheme relaționare privind achiziția și vânzarea/revânzarea de produse,

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL face parte dintr-un lanț tranzacțional, operațiunile făcând parte dintr-o schemă relaționară privind achiziția și vânzarea/revânzarea de mărfuri, tranzacțiile dintre societăți desfășurându-se într-o perioadă scurtă de timp, existând și câte două tranzacții succesive aceeași zi, precum și societăți prin care marfa a trecut de două ori.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturi penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor, respectiv înregistrarea unor achiziții efectuate de la furnizori care la rândul lor nu pot justifica achizițiile, operațiunile înregistrate fiind considerate fictive și întocmite în scop fraudulos.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile

este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”*

Prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

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

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

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile

în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Potrivit Codului de Procedură Penală, cercetarea penală reprezintă acțiunea specifică desfășurată de organele de urmărire penală respectiv, organele de cercetare ale poliției, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența, indentificarea faptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora, cercetări ce se efectuează cu mijloace specifice, iar aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19, alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214, alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de**

întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. 3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă organele de inspecție fiscală au estimat în mod legal veniturile aferente producției de grâu, floarea soarelui și soia obținute, în condițiile în care pentru cultura de soia societatea deține procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor, iar pentru celelalte culturi estimarea nu s-a realizat în conformitate cu dispozițiile normative incidente.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006 - 2008, SC .X. SRL a obținut producții medii la hectar la culturile de grâu, floarea soarelui și soia, inferioare producțiilor medii realizate în județul .X. și comunicate de Direcția pentru Agricultură a județului .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că pentru aceste diferențe se colectează TVA fiind asimilate unei livrări de bunuri conform prevederilor art.128 alin.(4) din Codul fiscal și se datorează impozit pe profit, aceste diferențe neîncadrându-se în prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal și ale pct.42 din H.G.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru diferența dintre producția medie la hectar transmisă de Direcția pentru Agricultură a județului .X. și producția medie la hectar obținută de societate, organele de inspecție fiscală au estimat o bază de impunere suplimentară în sumă de .X. lei, conform art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.1 alin.(1), art.2 din O.P.A.N.A.F. nr. 3389/ 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pentru care au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SRL precizează că estimarea bazei de impunere în funcție de producția medie pe un județ este incorectă și aleatorie, organele de inspecție fiscală încălcând prevederile art. 67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că pentru cultura de soia obținută în anul agricol 2006-2007, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de procesele verbale de constatare și evaluare a pagubelor încheiate unde gradul de daune menționat era de 75 %.

În drept, art. 128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme; [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că sunt considerate livrări de bunuri cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune și nu constituie livrare de bunuri, bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale.

Bunurile sunt constatate lipsă din gestiune în urma inventarierii care potrivit pct. 1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și

efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei unități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.

Or, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că în speță a avut loc o inventariere prin care să se constate faptul că societatea contestatoare a înregistrat minusuri de grâu, floarea soarelui și soia.

De asemenea, se reține că bunurile sunt constatate ca distruse ca urmare a unor calamități naturale în condițiile în care zona respectivă este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră or, din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că zona respectivă nu a fost încadrată ca zonă calamitată conform Legii nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură.

Mai mult, se reține că potrivit art. 21 alin. (4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, nu sunt deductibile fiscal, „ **cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; [...]**”, iar conform pct. 42 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, „ **cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră.[...]**”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru culturile de grâu, floarea soarelui și soia efectuate în anii agricoli 2006-2007 și 2007-2008, societatea a obținut producții medii la hectar inferioare producțiilor medii la hectar comunicate de Direcția Agricolă din .X. prin adresele nr..X./2013, nr..X./2013 și nr..X./2012, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere determinând un impozit pe profit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bazei de impunere.

Potrivit art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inspecției fiscale:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) 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.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...]

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspecție fiscală nu pot determina mărimea acesteia, respectiv o astfel de situație poate fi cea în care documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, iar organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale folosind metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Potrivit pct. 65.1 și 65.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare. ”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibe în vedere elementele cele mai apropiate situației de fapt fiscale, precum datele și informațiile deținute despre contribuabilii cu activități similare care sunt relevante pentru impunere.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține faptul că la inspecția fiscală societatea a prezentat documente din care rezultă că, pentru culturile de grâu, floarea soarelui și soia efectuate în anii agricoli 2006-2007 și 2007-2008, a efectuat lucrări de calitate și la

timp, a prezentat situații de lucrări de pregătire a terenului, de semănat, de administrare de îngrășăminte și ierbicide, iar pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație societatea nu deținea documente prin care să fi constatat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor, iar situațiile de prestări servicii prezentate de prestatori au fost semnate și acceptate de beneficiar.

Se reține faptul că, din adresa nr..X./2013 emisă de Direcția pentru Agricultură Județeană .X., anexată în copie la dosarul cauzei, privind producțiile medii obținute pe raza comunelor .X., .X., .X. și .X. la pct.1, „Producțiile medii conform lucrărilor statistice .X. și .X.” sunt următoarele:

- pentru anul 2007: - la cultura de grâu s-au obținut: .X. Kg/ha la .X.; .X. Kg/ha la .X.; .X. Kg/ha la .X. și .X. Kg/ha la .X.;

- la cultura de floarea soarelui s-au obținut: .X. Kg/ha la .X. și .X. Kg/ha la .X.;

- pentru anul 2008: - la cultura de grâu s-au obținut: .X. Kg/ha la .X.; .X. Kg/ha la .X.; .X. Kg/ha la .X. și .X. Kg/ha la .X.

De asemenea, din adresa nr..X./2012 emisă de Direcția pentru Agricultură Județeană .X. și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub numărul .X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei, privind producțiile medii obținute pe raza comunelor .X. și .X. la pct.1: „Producțiile medii conform lucrărilor statistice .X. și .X.” pentru anul 2007 la cultura de soia s-au obținut .X. Kg/ha la .X.

Astfel, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la estimarea producției pentru cultura de soia obținută în anul agricol 2006-2007, adresa nr. .X./2012, stabilind diferențe de producție prin raportarea producției medii la hectar obținută de societate de .X. Kg față de producția medie la hectar comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană .X. de .X. Kg. Totodată, organele de inspecție fiscală au consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 că *„la recoltare s-au încheiat procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor, prezentate în timpul inspecției fiscale, semnate de o comisie formată din reprezentantul primăriei, din reprezentantul centrului agricol zonal, reprezentantul societății de asigurare, reprezentantul Administrației Finanțelor Publice teritoriale și reprezentantul societății .X. SRL, gradul de daune menționat fiind de 75%”*.

Or, organul de soluționare a contestației reține că la stabilirea diferenței de producție medie la cultura de soia în anul agricol 2006-

2007 prin estimare, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de procesele verbale de constatare și evaluare a pagubelor prezentate în timpul inspecției fiscale de societate în care sunt consemnate și recunoscute daune de 75 % la cultura de soia, chiar dacă societatea nu a primit despăgubiri sau zona nu a fost declarată ca zonă calamitată.

Totodată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la estimarea producției pentru cultura de grâu și floarea soarelui adresa nr. .X./2013, comparând producțiile medii la hectar obținute de societate cu producțiile medii la hectar comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană .X. astfel:

-la cultura de grâu, pentru anul agricol 2006-2007, au comparat producția medie la hectar obținută de societate de .X. Kg față de producția medie la hectar comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană .X. de .X. Kg obținută pe raza comunei .X.;

-la cultura de grâu, pentru anul agricol 2007-2008, au comparat producția medie la hectar obținută de societate de .X. Kg față de producția medie la hectar de .X. Kg realizată pe raza comunelor .X., .X., .X. și .X., valoare care nu se regăsește în adresa nr. .X./2013 comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană .X.;

-la cultura de floarea soarelui, pentru anul agricol 2007-2008, au comparat producția medie la hectar obținută de societate de .X. Kg față de producția medie la hectar de .X. Kg realizată pe raza comunelor .X. și .X., valoare care nu se regăsește în adresa nr. .X./2013 comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană .X. comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană .X..

Însă, organul de soluționare a contestației reține că estimarea producțiilor pentru cultura de grâu, floarea soarelui și soia efectuată de organele de inspecție fiscală nu se încadrează în prevederile actelor normative citate în prezenta decizie.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze cauzele obiective care au condus la obținerea respectivelor producții de cereale de către SC .X. SRL având în vedere faptul că obținerea unor culturi de grâu, floarea soarelui și soia sunt procese complexe care sunt influențate nu numai de gradul de mecanizare ci depinde de însușirile genetice ale soiului, nivelul de fertilizare, tratamentele contra bolilor, tratamentele contra dăunătorilor, condițiile climaterice prielnice și să încadreze operațiunile ținând cont de situația de fapt a contestatoarei comparativ cu situația societăților comerciale care au realizat culturi de

grâu, floarea soarelui și soia în condiții similare și în raport de prevederile legale aplicabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să efectueze o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice.

Or, deși societatea a prezentat documente și situații de lucrări, organul de soluționare a contestației reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere date și informații despre societăți cu activități similare, dacă au efectuat o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice folosite de societățile care au realizat producțiile medii la culturile de grâu, floarea soarelui și soia comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană .X..

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, susținerile societății, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3.Referitor la accesorii în sumă de .X. lei, aferente unor diferențe de impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată necontestate, 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 contestația formulată SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea deși contestă parțial Decizia de impunere nr. .X./2013, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente unei baze de calcul de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată necontestată.

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.450/2013 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 nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

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 suma totală de .X. lei, anterior explicitată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în

apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. 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 Cod Civil „*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 legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) 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 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.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..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 mai sus și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă suma de .X. lei, menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./2013 cu privire la accesorii în sumă de .X. lei, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „**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. SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.214 alin.(3) și art.216 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1, pct.11.1 lit.b) și pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei - impozit pe profit,
- X. lei - dobânzi aferente impozit pe profit,
- X. lei - penalități aferente impozit pe profit,
- X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X. lei - dobânzi aferente TVA,
- X. lei - penalități aferente TVA.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatorul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de către

organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru accesorii în sumă de **.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,