



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia 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. 322 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL (în insolvență) din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921252 / 27.08.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.921252/27.08.2014, cu privire la contestația formulată de SC .X. SRL (în insolvență), cu domiciliul fiscal în .X., sector .X., b-dul .X., nr..X., bl..X., et..X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., și are ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei, calculată ca diferență între TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și TVA de rambursat înregistrată de societate la data de .X./2012, în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 respectiv data de .X./2014, conform mențiunii olografe aplicată de reprezentantul

societății SC .X. SRL pe titlul de creanță menționat mai sus și de data înregistrării contestației la Direcția generală .X., respectiv .X./2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

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

I. SC .X. SRL (în insolvență) contestă Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., precizând următoarele:

a) cu privire la echipa de control fiscal a Direcției generale .X.:

În baza Ordinului de serviciu nr..X./2014 și a Avizului nr..X./2014 a fost începută verificarea din punct de vedere fiscal a modului de evidențiere contabilă a operațiunilor economice derulate de societate, iar perioada desfășurării inspecției fiscale a fost extinsă, din diverse cauze, până la data de .X./2014.

b) cu privire la debitele suplimentare stabilite ca urmare a considerării de către organele de inspecție fiscală ca nefiind documente justificative, datorită modului de întocmire a unor facturi, astfel:

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2007, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă (pc .X.) diverse diametre;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2008, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă diverse diametre;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii seria .X./2008 emisă de SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei. Factura reprezintă achiziții țevă diverse diametre;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X., .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă diverse diametre, precum și prestări

servicii constând în manoperă armături și amenajări spații curte interioară, pentru care au fost prezentate contracte;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă lucrări de turnare a .X. mp. cu beton amprentat la complexul rezidențial „.X.” și a unui drum de exploatare. Pentru justificarea prestării societatea a prezentat o situație de lucrări întocmită de prestator;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X., .X./ și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții marfă (fier beton), precum și achiziția unor lucrări de săpătură și închirierea de schele la complexul rezidențial „.X.”;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2011, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă, precum și achiziții servicii constând în fasonarea și montarea de diafragme perimetrare pentru .X. conform contract nr..X./2011;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii seria .X./2012 emise de SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții servicii constând în fasonarea și montarea de diafragme perimetrare pentru .X. în baza contractului nr..X./2012.

În această situație societatea susține că între SC .X. SRL și furnizorii în cauză, a fost creat un acord prealabil, cu condiția ca fiecare factură să îndeplinească condiția de acceptare de către persoana care livrează bunurile și/sau prestează serviciile. Astfel, s-a hotărât ca facturile să fie modificate sau reîntocmite după ce marfa a ajuns la destinație și a fost efectuată verificarea faptică, adică ce era înscris în avizul de însoțire cu ce era pe teren. Alegerea acestei metode, pentru a îndeplini obiectivul, a revenit beneficiarului, cu acceptul persoanei furnizoare.

Totodată, societatea susține că facturile au fost înregistrate, atât la societatea furnizoare, cât și la cea beneficiară, în evidența contabilă, înscrise în jurnalul de vânzări, respectiv cel de cumpărări, declarate în decontul de TVA aferent perioadei respective și de asemenea, înscrise în declarația informativă – formular .X., lucru

neînfirmat de către organele de control fiscal, care abia la sfârșitul controlului, în luna .X./2014 au propus verificarea încrucișată la acele societăți.

Societatea menționează că nu a fost invocat de către organele de inspecție fiscală că ar apărea neconcordanțe fiscale în declarația .X. sau, că facturile respective ar avea vreo lipsă, care să conducă la pierderea calității de document justificativ.

De asemenea, societatea precizează că facturile în cauză poartă semnătura reprezentantului societății furnizoare, precum și ștampila acestuia, iar în conținutul actului administrativ fiscal nu s-a consemnat faptul că nu ar exista documente legale de însoțire a mărfurilor sau lipsa în materialitatea lor a acestor mărfuri sau servicii livrate.

Societatea susține că este adevărat că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA este condiționată și posibilă prin colectarea TVA corelativ și de către furnizor. Cu toate acestea, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere (condiții privind elementele obligatorii ale facturii, cod de înregistrare fiscală al furnizorului real, existent în baza de date) și nu se invocă argumente privind lipsa în materialitatea lor a mărfurilor, nu se creează un scop rezonabil și echitabil privind înlăturarea dreptului de deducere. În plus, societatea menționează că nu se invocă nici măcar lipsa mărfurilor sau neprestarea serviciilor și nici faptul că acestea nu ar participa la realizarea de venituri, ci doar prezumția că între SC .X. SRL și proprii săi furnizori nu au avut loc tranzacții reale și de asemenea, nici nu se demonstrează de către inspectorul fiscal, că atât beneficiarul, cât și furnizorii săi, nu și-ar fi îndeplinit obligațiile contabile.

Totodată, societatea enumeră informațiile obligatorii pe care trebuie să le conțină factura, potrivit Codului fiscal și menționează că autenticitatea originii, integritatea conținutului și lizibilitatea unei facturi, indiferent că este pe suport de hârtie sau în format electronic, trebuie garantate de la momentul emiterii și până la sfârșitul perioadei de stocare a facturii. Factura se emite în momentul în care destinatarul devine proprietarul bunurilor și cuprinde o referire la documentele emise. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art.145-147² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) cu privire la următoarele debite suplimentare:

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în luna .X./2009, TVA în sumă de .X. lei, societate care a fost declarată inactivă pentru perioada .X./2009 -.X./2009 prin OPANAF nr..X./2009, poziția .X.;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr..X. /2010 emisă de SC .X. SRL, societate care a fost declarată inactivă din data de .X./2010 prin OPANAF nr..X./2010;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi, emise de SC .X. SRL în luna .X./2010, TVA în sumă de .X. lei, societate care a fost declarată inactivă din data de .X./2010 prin OPANAF nr..X./2010;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, societate care a fost declarată inactivă din data de .X./2011 prin OPANAF nr..X./2011, societatea menționează că organele de inspecție fiscală, pentru societățile menționate mai sus, nu au făcut mențiunea datei publicării pe site-ul ANAF și consideră că declararea acestora ca societăți inactive a fost publicată cu mare întârziere față de data deciziilor, având în vedere faptul că deciziile nu i-au fost comunicate, cât și faptul că la momentul întocmirii declarațiilor informative-formular cod .X., nu a existat atențiune că aceste coduri de înregistrare fiscală nu există în bază.

d) cu privire la debitele suplimentare stabilite ca urmare a considerării de către organele de inspecție fiscală a pierderii din creanțe neîncasate ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil:

- .X. lei – pierderi din debitori diverși, înregistrate în bilanța de verificare întocmită la data de .X./2007 în contul .X. „Pierderi din debitori diverși” an fiscal 2007;

- .X. lei – pierderi din debitori diverși, înregistrate în bilanța de verificare la data de .X./2011.

Societatea precizează că deductibilitatea fiscală a creanțelor neîncasate nu este condiționată de participarea sau nu la masa credală și în mod logic se presupune că orice societate va întreprinde toate diligențele ca să-și încaseze creanțele, iar potrivit art.138 lit.d) din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA se reduce, în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, în baza hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

SC .X. SRL citează prevederile art.21 alin.(4) lit.o) din Codul fiscal și menționează că potrivit art.21 lit.n) din același act normativ menționat mai sus, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, sunt deductibile fiscal în următoarele cazuri:

- procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

- debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic;

- debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întregul patrimoniu.

Suma de .X. lei reprezintă creanțe neîncasate de la diverși clienți cu o vechime mai mare de trei ani (.X. - .X.) pentru recuperarea cărora s-au parcurs toate etapele (corespondența privind solicitarea achitării creanței, extrase de cont), și cea de .X. lei reprezintă diferența de sold la .X. SA „societate în insolvență” de la .X. lei la .X. lei, cât s-a aprobat a se achita prin planul de reorganizare al acestei societăți conform sentinței nr..X./2010.

e) cu privire la debitele suplimentare ca urmare a considerării de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu sponsorizările înregistrate în contul .X. „Alte cheltuieli de exploatare – Donații și subvenții”, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv:

- .X. lei –aferele anului fiscal 2007;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2008;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2009;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2010;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2011,

societatea prezintă situația cifrei de afaceri netă și a profitului datorat pe perioada .X. - .X. și consideră că a respectat prevederile art.24 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, încadrându-se în limita celor .X. la mie din cifra de afaceri și nu mai mult din .X.% din impozitul pe profit datorat.

f) cu privire la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli de igienizare a pădurii .X. facturate de SC .X. SRL, societatea menționează că prestarea s-a efectuat în baza contractului nr..X./ 2010, al cărui obiect l-a constituit „lucrări de întreținere a drumurilor și igienizarea suprafeței de pădure deținute de către societate în comuna .X. , județul .X. ”, durata acestuia fiind de șase luni, începând de la data de .X./ 2010. Valoarea facturată fără TVA în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, a reprezentat contravaloarea serviciilor de igienizare a suprafeței de .X. mp. pădure și a fost înregistrată de societate în contul

.X. „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în baza unei situații de lucrări întocmită de societatea prestatoare.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală, în mod eronat, au constatat că la data emiterii facturii nr..X., respectiv .X./2010, SC .X. SRL deținea numai suprafața de .X. mp. pădure, diferența de .X. mp. fiind vândută în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 și a facturii seria .X. nr..X./2010, întrucât vânzarea unei părți din pădure s-a efectuat ulterior prestării serviciilor de igienizare pe întreaga suprafață, conform graficelor de lucrări.

g) cu privire la nedeductibilitatea TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în perioada .X./2009 - .X./2010 și în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în perioada .X./2010-.X./2011, pentru care s-a constatat că societatea nu a comunicat modificarea adresei sediului social, iar societățile nu au înscris în facturi noua adresă, conform punctului nr. .X. din Actul adițional nr..X./2008 înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului al Municipiului .X. în baza certificatului de înregistrare mențiuni din data de .X./2008, SC .X. SRL susține următoarele:

- organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că societatea nu are drept de deducere pentru facturile emise de SC .X. SRL existente în fotocopie, precum și pentru facturile întocmite cu vechiul sediu social al cumpărătorului, pentru că societatea nu a putut realiza corecția acestora, așa cum prevede art.159 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât nu mai deținea originalele documentelor, acestea fiind în posesia Gărzii .X.;

- pentru facturile emise de SC .X. SRL, furnizorul a răspuns cererii de modificare, urmând ca în cel mai scurt timp să efectueze modificările pe facturile în cauză. Societatea susține că a demonstrat că este una și aceeași societate, urmare a modificărilor la Oficiul Registrului Comerțului și totodată modificarea adresei sediului social a fost declarată la Administrația financiară în baza declarației de mențiuni înregistrări fiscale, formular .X., anulându-se astfel vechiul CIF și eliberându-se un Cif nou cu adresa nouă a sediului social.

h) cu privire la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise către .X., în regim de scutire de TVA, în perioada 2009-2010, în baza contractului nr..X./2009, pentru care societatea a prezentat fotocopii file CMR având înscrise la rubrica „transportator” societățile .X.: .X. și .X., SC .X. SRL susține următoarele:

- potrivit Codului fiscal, sunt considerate operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar

este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. Prin urmare, societatea reține că atât .X., cât și societățile transportatoare i-au comunicat un cod de TVA valabil;

- pe parcursul desfășurării inspecției fiscale a prezentat scrisorile de trăsură de tipul documentelor CMR, prevăzute de Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la transportul internațional de mărfuri pe șosele, însă organele de inspecție fiscală au refuzat luarea în considerare a acestora pe motivul că sunt fotocopii, chiar dacă prezintă toate elementele justificative, inclusiv confirmarea de către beneficiar prin semnare și ștampilare, și ștampila vămii. Având în vedere motivația organelor de inspecție fiscală, societatea invocă prevederile art.4 și art.12 din Convenția CMR, susținând că prezentarea confirmării de către beneficiar a unui transport de bunuri livrate și consemnate pe bază de document CMR nu constituie o obligație legală impusă;

- SC .X. SRL a realizat doar încărcarea produselor livrate, nu și transportul și prin urmare, nu trebuia să încheie contracte de transport cu societățile transportatoare, ci doar să dețină un document, în speță .X.-ul pentru a justifica exportul. Condițiile de contract au fost cele .X., ca urmare, obligația vânzătorului să verifice dacă mărfurile au părăsit teritoriul României nu este reală.

i) cu privire la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă invoice-ului nr..X./2009 emis către .X., în regim de scutire de TVA, ce a fost stornat prin invoice-ul nr..X./2010, întrucât societatea .X. a renunțat la tranzacție, SC .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit TVA colectată aferentă acestei facturi, în singura situație, controlul trebuia să recalculeze TVA datorată de societate în perioada respectivă și să calculeze dacă era cazul dobânzi și/sau penalități.

În concluzie, pentru perioada verificată, societatea solicită anularea actului administrativ emis și a deciziei de impunere pentru sumele stabilite suplimentar în sarcina sa.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au efectuat la SC .X. SRL o inspecție fiscală în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală

nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestate.

a) În ceea ce privește pierderile din creanțe neîncasate, înregistrate de societate în contul .X. „Pierderi din debitori diverși” în sumă totală de .X. lei, respectiv:

- la data de .X./2007, în sumă de .X. lei și
- la data de .X./2011, în sumă de .X. lei,

organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că se încadrează în prevederile legale stipulate la art.21 alin.(2) lit.n) pct.1-4 din același act normativ.

b) Cu privire la cheltuielile cu sponsorizările în sumă totală de .X. lei, înregistrate de societate în contul .X. „Alte cheltuieli de exploatare – Donații și subvenții”, respectiv:

- .X. lei –aferente anului fiscal 2007;
- .X. lei –aferente anului fiscal 2008;
- .X. lei –aferente anului fiscal 2009;
- .X. lei –aferente perioadei fiscale .X./2010-.X./2010;
- .X. lei –aferente anului fiscal 2010;
- .X. lei –aferente anului fiscal 2011,

organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Referitor la următoarele sume:

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./ 2007, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă (pc 52) diverse diametre;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2008, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă diverse diametre;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii seria .X./2008 emisă de SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă diverse diametre;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile

reprezintă achiziții țevă diverse diametre, precum și prestări servicii constând în manoperă armături și amenajări spații curte interioară, pentru care au fost prezentate contracte;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă lucrări de turnare a .X. mp. cu beton amprentat la complexul rezidențial „.X.” și a unui drum de exploatare. Pentru justificarea prestării societatea a prezentat o situație de lucrări întocmită de prestator;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X., .X./ și .X./2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții marfă (fier beton), precum și achiziția unor lucrări de săpătură și închirierea de schele la complexul rezidențial „.X.”;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./ 2010, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în lunile .X. și .X./2011, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții țevă, precum și achiziții servicii constând în fasonarea și montarea de diafragme perimetrare pentru .X. conform contract nr..X./2011;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii seria .X./2012 emise de SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei. Facturile reprezintă achiziții servicii constând în fasonarea și montarea de diafragme perimetrare pentru .X. în baza contractului nr..X./2012, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de întocmire al acestor facturi, în sensul că din răspunsul dat de administratorul special al societății, prin Nota explicativă din data de .X./2012, facturile au fost întocmite de angajații SC .X. SRL, sub motiv că reprezentanții furnizorilor enumerați mai sus scriu ilizibil.

Societatea nu a efectuat în timpul controlului corectarea facturilor conform art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.81² alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși i s-a solicitat acest lucru potrivit art.159 alin.(3) din Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la furnizori, urmare cărora au constatat următoarele:

- prin Procesul verbal nr..X./2014 emis de Direcția generală a finanțelor publice .X. , s-a precizat că fostul administrator al SC .X. SRL a pus la dispoziție contractul de cesiune părți sociale nr..X./2012 și Actul constitutiv al SC .X. SRL, autentificat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr..X./2012, ocazie cu care a dat o notă explicativă în care menționează că odată cu cesiunea părților sociale a predat noului administrator toate actele și documentele pe care le deținea până la acea dată (inclusiv ștampila). Urmare deplasării la noul sediu al societății, la adresa respectivă nu a fost găsită nicio persoană ca reprezentantă legală a societății, motiv pentru care s-a propus începerea procedurii de includere în lista contribuabililor inactivi;

- conform aplicației „.X.” aflată la dispoziția Direcției generale .X., SC .X. SRL este radiată încă din data de .X./2010, iar SC .X. SRL a fost declarată ca societate inactivă din data de .X./2010, conform OPANAF NR..X./2010, fiind ulterior radiată, respectiv în data de .X./2012, astfel că SC .X. SRL se află în imposibilitatea de a obține de la acești furnizori corectarea facturilor conform prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.81² alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal. De asemenea, nu mai există nici posibilitatea efectuării unor controale încrucișate, din care să rezulte că operațiunile s-au derulat cu adevărat și mărfurile au proveniență legală.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 „exercitarea dreptului de apreciere” din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont că facturile în speță nu au calitatea de document justificativ, în înțelesul legii, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma totală de .X. lei este nedeductibilă la calcul profitului impozabil.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1), art.155 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Codul fiscal și pct.72 alin.(4) (valabil în perioada 2007-2008), respectiv pct.72 alin.(8) (valabil în perioada 2010-2012) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală

nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei.

d) Cu privire la următoarele sume:

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi emise de SC .X. SRL în luna .X./2009, TVA în sumă de .X. lei, societate care a fost declarată inactivă pentru perioada .X./2009 - .X./2009 prin OPANAF nr. .X./2009, poziția .X.;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei, societate care a fost declarată inactivă din data de .X./2010 prin OPANAF nr..X./2010;

- .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. facturi, emise de SC .X. SRL în luna .X. 2010, TVA în sumă de .X. lei, societate care a fost declarată inactivă din data de .X./2010 prin OPANAF nr..X./2010;

- .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, TVA în sumă de .X. lei, societate care a fost declarată inactivă din data de .X./2011 prin OPANAF nr..X./2011, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma totală de .X. lei este nedeductibilă la calcul profitului impozabil.

De asemenea, ținând cont și de faptul că:

- în cazul SC .X. SRL i s-a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile OPANAF nr.605/2008 pentru aprobarea Procedurii de modificare din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile în scopuri de TVA, care figurează în lista contribuabililor inactivi și drept urmare elementul obligatoriu din factura furnizorului „cod de identificare fiscală” nu este valabil;

- în cazul SC .X. SRL și SC .X. SRL li s-au anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile OPANAF nr.1786/2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare și drept urmare elementul obligatoriu din factură „cod de identificare fiscală” nu este valabil,

în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei.

e) Referitor la cheltuielile de igienizare a pădurii .X. , în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală

au constatat că în baza contractului nr..X./2010, al cărui obiect l-a constituit „lucrări de întreținere a drumurilor și igienizarea suprafeței de pădure deținute de către societate în comuna .X. , județul .X. ”, pe o durată de șase luni, începând de la data de .X./2010, SC .X. SRL a emis factura nr..X./2010, reprezentând contravaloarea serviciilor de igienizare a suprafeței de .X. mp. pădure. Valoarea facturată fără TVA în sumă de .X. lei a fost înregistrată de societate în contul .X. „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în baza unei situații de lucrări întocmită de societatea prestatoare, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei. Pentru justificarea prestării, societatea a prezentat o situație de lucrări întocmită de prestator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data emiterii facturii nr..X., respectiv .X./2010, SC .X. SRL deținea numai suprafața de .X. mp. pădure, diferența de .X. mp. fiind vândută în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 și a facturii seria .X. nr..X./2010.

S-a constatat astfel că prestarea aferentă suprafeței vândute nu s-a efectuat în scopul realizării de venituri, potrivit art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile aferente suprafeței vândute, proporțional cu suprafața vândută (.X.%), respectiv în sumă de .X. lei.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă prestațiilor de servicii ce privesc suprafața de teren care nu mai era în proprietatea sa și astfel prestarea de servicii nu este aferentă operațiunilor sale taxabile, societatea nefacturând aceste servicii către noul proprietar, caz în care avea obligația colectării TVA. Ca urmare, s-a procedat la stabilirea de TVA aferentă proporțional cu suprafața vândută (.X.%), rezultând astfel TVA în sumă de .X. lei, pentru care societatea nu are drept de deducere.

f) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada .X./2009 - .X./2010;

- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada .X./2010-.X./2011,

organele de inspecție fiscală au constatat că pe respectivele facturi, la poziția referitoare la sediul social al cumpărătorului nu s-a înscris adresa declarată a sediului social din .X./ 2008, conform punctului nr.1 din Actul adițional nr..X./2008 înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului al Municipiului .X.în baza certificatului de înregistrare menționat din data de .X./2008, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.e) (valabil în anul 2009) și art.155 alin.(5) lit.f) (valabil începând cu data de .X./2010) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.146 din Codul fiscal.

Societatea nu a efectuat în timpul inspecției fiscale corecția facturilor emise de SC .X. SRL și de SC .X. SRL, potrivit prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.81² alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși i s-a solicitat acest lucru de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. de facturi din totalul facturilor emise de SC .X. SRL au fost prezentate cu sediul cumpărătorului incorect și în fotocopie, contrar prevederilor pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea prezentând totodată Procesul verbal de ridicare documente din data de .X./2011 încheiat de Garda Financiară Secția .X..

g) Referitor la livrările de bunuri în sumă totală de .X. lei (.X. Euro) facturate către .X., în regim de scutire de TVA, în perioada 2009-2010, în baza contractului nr..X./2009, organele de inspecție au constatat că societatea a prezentat fotocopiile file CMR având înscrise la rubrica „transportator” societățile .X.: .X. și .X., vizate de cumpărătorul .X..

Pentru verificarea aplicării scutirii de TVA, și având în vedere prevederile art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea

facturilor emise de SC .X. SRL și a documentelor de transport. Astfel, au constatat că societatea nu deține originalul filei de scrisorii de trăsură, contrar prevederilor art.5 din Convenția CMR din 1956, ratificată de România prin Decretul nr.451/1972.

În ceea ce privește transportul mărfurilor, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la autoritățile fiscale din .X., referitoare la cele trei societăți .X. participante la tranzacții (.X., .X. și .X.), prin Serviciul .X. din Ministerul Finanțelor Publice.

Referitor la transportatorul .X. .X., prin adresa de răspuns la solicitarea de tip .X., autoritățile .X. fiscale din .X. au comunicat că societatea .X., .X. nu a transportat mărfuri – țevi din .X. către .X., nu are relații comerciale, nu a încheiat contracte și nu a emis facturi către .X. și SC .X. SRL. În perioada .X./2009-.X./2010, societățile de mai sus nu au nicio comandă de transport cu societatea .X., iar camioanele comerciantului .X. nu au fost închiriate de acestea.

În ceea ce privește transportatorul .X. .X., prin adresa de răspuns la solicitarea de tip .X., autoritățile .X. fiscale din .X. au comunicat că serviciile de transport între .X. și .X. și SC .X. SRL nu există. .X. declară că a desfășurat activitatea de afaceri în perioada 2009-2010, cu un camion .X. numărul de înregistrare .X. și semiremorcă .X., drept pentru care nu a efectuat niciun transport pentru .X. și SC .X. SRL.

De asemenea, din răspunsul dat de autoritățile .X., urmare unui control încrucișat efectuat la societatea .X., se arată că operațiunile cuprinse în filele CMR prezentate de SC .X. SRL, în justificarea transportului mărfurilor vândute către .X. din .X., nu sunt reale, prin informațiile cuprinse la lit.e): *„În timpul auditului, autoritățile fiscale au stabilit că .X., .X. nu a făcut transportul către .X.. Comerciantul declara că el nu a emis, semnat și ștampilat niciun document. Conform CMR menționate, numerele de înmatriculare ale vehiculelor sunt din diferite regiuni ale .X.. Acționarul companiei Irida declară că societatea nu a efectuat servicii de transport cu mijloace de transport închiriate. .X. este radiată din .X./2011, compania nu poate fi găsită la sediul social declarat și societatea este o „firmă fantomă”.*

Având în vedere faptul că adresele de răspuns, autoritățile fiscale din .X. au infirmat realitatea documentelor de transport și a operațiunilor de transport, prin nerecunoașterea acestora de cei doi transportatori .X. și luând în considerare jurisprudența Curții Europene de Justiție, art.2 din Actul privind condițiile aderării, anexat la Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană ratificat prin Legea nr.157/2005, Deciziile Curții Europene (Camera a treia) la data de 27-09.2007, în cauza C-409-04 „Teleos și alții”, art.28c secțiunea A lit.a)

primul paragraf din a șasea Directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a preferat condiția de livrare .X. și nu a solicitat documente suplimentare prin care să se asigure că marfa a ajuns pe teritoriul .X. (vigneta de drum valabilă în zilele și pentru numerele de înmatriculare ale mașinilor de pe CMR pe teritoriul .X., documente de trecere a .X. pe pod sau cu bacul etc).

Față de cele constatate și în temeiul prevederilor legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ca urmare au colectat TVA pentru aceste livrări în sumă totală de .X. lei.

h) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a raportat în trimestrul .X./2009 o livrare intracomunitară de bunuri, respectiv a vândut două instalații foraj tip .X.. În justificare a fost prezentat invoice-ul nr..X./2009 în sumă de .X. lei (.X. Euro) emis către beneficiarul .X., în regim de scutire de TVA.

Cele două instalații de foraj nu au preluat de cumpărătorul .X., acestea rămânând la SC .X. SRL în baza unui contract de custodie fără număr și fără dată, anexat la Raportul de inspecție fiscală.

În data de .X./2010 prin invoice-ul nr..X., SC .X. SRL a stornat factura de livrare a celor două instalații în sumă de .X. Euro, cu justificarea că societatea .X. a renunțat la tranzacție.

În data de .X./2010, cu factura nr..X., SC .X. SRL a vândut cele două instalații de foraj către SC .X. SRL la valoarea totală de .X. lei, din care .X. lei baza și .X. lei TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea la data emiterii invoice-ului nr..X./2009 a aplicat scutirea de TVA, deși bunurile nu au părăsit spațiul statului membru de expediție, contrar prevederilor art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au colectat TVA aferentă acestei facturi în sumă de .X. lei până la data de .X./2010.

i) În urma verificării perioadei fiscale .X.-X./2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezentând impozit

pe profit minim nedeclarat de societate este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei fiscale .X. – .X./2010, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

j) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la sfârșitul anului 2007, societatea nu a colectat TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor pct.6 alin.12 din Normele de aplicare date în aplicarea art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal.

Față de cele constatate, în urma recalculării impozitului pe profit, s-a stabilit suplimentar impozit pe profit pentru:

- anul fiscal 2007;
- anul fiscal 2008;
- anul fiscal 2009;
- perioada fiscală .X. - .X./2010,

și s-a dispus diminuarea pierderii contabile înregistrată de societate în evidența contabilă și fiscală pentru:

- perioada fiscală .X. – .X./2010;
- anul fiscal 2011;
- perioada fiscală .X. – .X./2012.

Față de constatările privind TVA, în urma recalculării s-a stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei. Având în vedere că societatea a înregistrat în evidența contabilă la data de .X./2012, TVA de rambursat în sumă de .X. lei, în urma verificării a rezultat TVA de plată în sumă .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, iar pentru TVA stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, au calculat accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, urmare celor constatate, pentru cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de investigare a infracțiunilor de criminalitate organizată și terorism – Structura Centrală .X., Sesizarea

penală nr..X./2014 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

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

Aspecte procedurale:

Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia în baza Ordinului de serviciu nr..X./2014 și a Avizului nr..X./2014 a fost începută verificarea din punct de vedere fiscal a modului de evidențiere contabilă a operațiunilor economice derulate de societate, iar perioada desfășurării inspecției fiscale a fost extinsă, din diverse cauze, până la data de .X./2014, din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- inspecția fiscală generală a avut la bază Avizul de inspecție fiscală nr..X./2012 și Ordinul de serviciu nr..X./2012;
- potrivit art.104 alin.(1)-alin.(4) din OG nr.92/2003:

“Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

Inspecția fiscală la SC .X. SRL s-a desfășurat astfel:

- .X. în perioada .X./2012 - .X./2012, .X./2012 - .X./2012, .X./2012 - .X./2012, .X./2013 - .X./2013, .X./2014- .X./2014, .X./2014-

.X./2014, .X./2014-.X./2014, .X./2013- .X./2013, .X./2014, .X./2014-.X./2014, .X./2014-.X./2014;

• .X. în perioada .X./2012 - .X./2012, .X./2012- .X./2013, .X./2013 - .X./2013, .X./2014-.X./2014.

Inspekția fiscală a fost suspendată în perioada .X./2012-.X./2012, în baza Referatului de suspendare nr..X./2012 și în perioada .X./2013- .X./2013, în baza Referatului de suspendare nr..X./2013.

De asemenea, se reține că termenul prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției fiscale este unul menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu este unul sancționator, de decădere, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarei, motiv pentru care organul de soluționare a contestației va proceda la analiza pe fond a acesteia.

Aspecte de fond:

1) În ceea ce privește TVA 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 SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la sfârșitul anului 2007, societatea nu a colectat TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor pct.6 alin.(12) din Normele de aplicare date în aplicarea art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal. Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL deși contestă obligația suplimentară în quantumul mai sus menționat, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./2014, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din OG 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 OPANAF 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, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Decizia de impunere nr..X./2014 în sumă de .X. lei reprezentând TVA, contestatorul nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus vreun document în susținerea contestației.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră „*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. în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă TVA 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..X./2014, conform prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 referitoare la TVA în sumă de .X. lei, în temeiul cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.*

2). În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în perioada 2009-2011, în condițiile în care, la data emiterii acestor facturi societățile furnizoare erau declarate contribuabili inactivi.

În fapt, în perioada .X. 2009-.X. 2011, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei, aferentă a .X. facturi emise de SC .X. SRL în luna .X. 2009, societate ce a fost declarată inactivă pentru perioada .X./2009-.X./2009 prin OPANAF nr..X./2009, poziția .X.;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, societate ce a fost declarată inactivă din data de .X./2011 prin OPANAF nr..X./2011;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, societate ce a fost declarată inactivă din data de .X./2010 prin OPANAF nr..X./2010;
- TVA în sumă de .X. lei aferentă a .X. facturi emise de SC .X. SRL în luna .X./2010, societate ce a fost declarată inactivă din data de .X./2010 prin OPANAF nr..X./2010.

Având în vedere cele menționate mai sus, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1²), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei.

În drept, art. 11 alin.(1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009, precizează:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va

fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...].”

iar începând cu data de .X./2010:

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

Aceleași prevederi au fost menținute și începând cu data de .X./2011.

Având în vedere actul normativ mai sus menționat, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se reține, totodată, că potrivit art.3 alin.(1) și alin.(2) OPANAF nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Prin OPANAF nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se precizează:

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

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

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

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

iar prin OPANAF nr.1179/01.06.2009 pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1167/2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se prevede:

„Art.1 - Se prorogă termenul stabilit pentru intrarea în vigoare a Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X/2009, până la data de .X./2009.

Art.2 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.”

Astfel, se reține că OPANAF nr..X./2009 a intrat în vigoare la data de .X./2009.

Potrivit Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la OPANAF nr..X./2009, SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală RO .X., figurează ca și contribuabil inactiv la poziția nr. .X.

Prin OPANAF nr..X./2011 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se precizează:

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

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

Art.3 – Prezentul ordin intră în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform legii.

Art.4 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.”

Astfel, se reține că OPANAF nr..X./2011 a intrat în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform legii, respectiv începând cu data de .X./2011, iar SC .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA la data de .X./2011.

Potrivit Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la OPANAF nr..X./2011, SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală RO .X., figurează ca și contribuabil inactiv la poziția nr..X..

Prin OPANAF nr. .X./2010 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, se precizează:

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

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

Art.3 – Prezentul ordin intră în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform legii.

Art.4 - Direcția generală proceduri pentru administrarea veniturilor și Direcția generală de tehnologia informației vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.”

Astfel, se reține că OPANAF nr..X./2010 a intrat în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform legii, respectiv începând cu data de .X./2010. Pentru SC .X. SRL a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA la data de .X./2010, iar pentru SC .X. SRL a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA la data de .X./2010.

Potrivit Listei contribuabililor declarați inactivi, prevăzută în Anexa la OPANAF nr..X./2010:

- SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală RO .X., figurează ca și contribuabil inactiv la poziția nr. .X.;

- SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., figurează ca și contribuabil inactiv la poziția nr. .X.

Totodată, se reține că, potrivit Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, adus, de asemenea, la cunoștința publică în cadrul aceleiași secțiuni Informații publice - Informații privind agenții economici:

- SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2009, conform OPANAF nr. .X./2009, iar începând cu data de .X./2009 i-a fost reactivată înregistrarea în scopuri de TVA, conform OPANAF nr. .X./2009;

- SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2011;

- SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X. a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./ 2010, iar SC .X. SRL, cod de înregistrare fiscală .X., a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2010, conform OPANAF nr..X./2011.

Astfel, se reține că:

- în luna .X. 2009, SC .X. SRL a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2009;

- în luna august 2010, SC .X. SRL a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2010;

- în luna .X. 2011, SC .X. SRL a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2010;

- în luna .X. 2011, SC .X. SRL a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de .X./2011,

iar SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă aceste facturi deși, potrivit prevederilor legale citate mai sus, facturile în cauză nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, inclusiv dreptul de a deduce TVA înscrisă în acestea.

Se reține totodată că în data de .X./2010, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală .X., a întocmit Procesul verbal nr. .X. privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate a Listei contribuabililor declarați inactivi, conform art.44 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de comunicare a OPANAF nr..X./2010, prin publicare: *“în acest sens, Lista contribuabililor declarați inactivi s-a afișat în data de .X./2010, concomitent la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, din str. Apolodor, nr.17, sector 5, .X.și pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor publice – portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea informații publice.”*

De asemenea, în data de .X.2011, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală .X., a întocmit Procesul verbal nr. .X. privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate a Listei contribuabililor declarați inactivi, conform art.44 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de comunicare a OPANAF nr..X./2011, prin publicitate: *“în acest sens, Lista contribuabililor declarați inactivi s-a afișat în data de .X./2011, concomitent la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, din str. Apolodor, nr.17, sector 5, .X.și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, secțiunea informații publice – Informații privind agenții economici.”*

Având în vedere cele menționate mai sus, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii referitor la faptul că declararea societăților SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL ca societăți inactice a fost publicată cu mare întârziere față de data deciziilor, întrucât la data când SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de aceste societăți, pentru ordinele președintelui ANAF privind declararea societăților respective ca societăți inactice fusese îndeplinită procedura de publicare atât prin afișare la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cât și prin publicare pe pagina de Internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Argumentul contestatarii referitor la faptul că pentru societățile menționate mai sus, deciziile nu i-au fost comunicate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit prevederilor art.11 pct.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv pe portalul [www.mfinanțe.ro/ANAF/servicii on-line/Lista contribuabililor inactivi](http://www.mfinanțe.ro/ANAF/servicii_on-line/Lista_contribuabililor_inactivi), reactivați, astfel că societatea avea posibilitatea facilă de a se informa despre furnizorii săi, iar potrivit principiului de drept „*nemo censetur ignorare legem*”, se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Prin urmare, întrucât SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în perioada .X./2009 -.X./2011, deși aceste

societăți au fost declarate contribuabili inactivi la data emiterii respectivelor facturi, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF 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 contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru TVA în sumă de .X. lei.

3). Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că prestarea de servicii aferentă suprafeței de pădure vândută a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului nr..X./2010, al cărui obiect l-a constituit „lucrări de întreținere a drumurilor și igienizarea suprafeței de pădure deținute de către societate în comuna .X. , județul .X. ”, pe o durată de șase luni, începând de la data de .X./2010, SC .X. SRL a emis factura nr..X./2010, reprezentând contravaloarea serviciilor de igienizare a suprafeței de .X. mp. pădure, pentru care SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei. Pentru justificarea prestării, societatea a prezentat o situație de lucrări întocmită de prestator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data emiterii facturii nr. .X., respectiv .X./2010, SC .X. SRL deținea numai suprafața de .X. mp. pădure, diferența de .X. mp. fiind vândută în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 și a facturii seria .X. nr..X./2010.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, aferentă suprafeței de teren care nu mai era în proprietatea sa și astfel prestarea de servicii nu este aferentă operațiunilor sale taxabile, societatea nefacturând aceste servicii către noul proprietar, caz în care avea obligația colectării TVA.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.10.2010, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”,

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor de întreținere a drumurilor și de igienizare a suprafeței de pădure ce a fost vândută în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 și a facturii seria .X. nr..X./2010, societatea trebuie să facă dovada achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând contravaloarea serviciilor de igienizare a suprafeței de .X. mp. pădure, în condițiile în care la data emiterii facturii nr. .X., respectiv .X./2010, SC .X. SRL deținea numai suprafața de .X. mp. pădure.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, societatea, prin contestația formulată, susține că vânzarea unei părți din pădure s-a efectuat ulterior prestării serviciilor de igienizare pe întreaga suprafață, conform graficelor de lucrări.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea să probeze cu documente justificative susținerile din contestație, și anume, documente/înscrisuri din care să rezulte modul de derulare și aducere la îndeplinire a contractului (procese verbale de recepție pe luni și suprafețe de drum și pădure, lucrări specifice privitoare la întreținerea drumurilor forestiere, cantități de masă lemnoasă rezultate din toaletarea și curățirea pădurii și drumurilor forestiere, documente de predare a deșeurilor rezultate către societățile comerciale specializate în depozitarea și prelucrarea deșeurilor etc.) din care să rezulte că prestările de servicii nu s-au derulat pe suprafața de pădure vândută, ulterior datei vânzării și în condițiile în care, din documentele anexate la dosar, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că vânzarea nu are clauze de igienizare stabilite în sarcina vânzătorului, ulterior datei vânzării efective.

Însă, se reține că societatea a anexat în susținerea contestației, documentul denumit „Situație .X. , jud. .X. , Anexa .X./2010, Contract .X./2010”, semnat și ștampilat atât de executantul SC .X. SRL, cât și de beneficiarul SC .X. SRL, în care se menționează suprafața de pădure igienizată: .X. mp, prețul pe mp: .X. lei și valoarea .X. lei, întocmit ca Anexa nr. .X./2010 la contractul nr..X./ 2010, cu rolul de a

detalia valoarea și serviciile ce fac obiectul contractului încheiat între părți și nu de a dovedi momentul și prestarea efectivă a acestora. Prin urmare, acest document nu este de natură să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Așadar, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, faptul că societatea nu depune niciun document/înscris în susținerea contestației care să înlăture constatările acestora, se reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă prestării de servicii pe suprafața de pădure vândută, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF 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 contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru TVA în sumă de .X. lei.

4). Referitor suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de .X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de investigare a infracțiunilor de criminalitate organizată și terorism – Structura Centrală .X., Sesizarea penală nr..X./2014 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, în vederea stabilirii

existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată, având în vedere aspectele constatate, rezultatele controalelor încrucișate, precum și adresele de răspuns ale autorităților fiscale din .X., organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

a) societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2007-2012, precum și a TVA în sumă de .X. lei, înscrise în facturile având la rubrica furnizor: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, ce au fost completate de angajații SC .X. SRL, pe motivul că reprezentanții societăților în cauză scriau ilizibil, întrucât operațiunile comerciale consemnate în respectivele facturi nu au putut fi confirmate ca fiind reale și legale la furnizorii în cauză.

Astfel, deși s-au făcut demersuri de controale încrucișate, acest lucru nu a putut fi posibil întrucât toate societățile nominalizate mai sus, și-au încetat activitatea sau nu mai funcționează la sediile declarate (ca de exemplu SC .X. SRL și SC .X. SRL, față de care au fost demarate procedurile legale de declarare a acestor societăți ca inactive și de sesizare a organelor de cercetare penală).

Din verificarea bazelor de date aflate la dispoziția Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a mai constatat că societățile comerciale respective nu au raportat valorile din facturi în Decontul .X. privind TVA și Declarația informativă .X. privind declararea livrărilor/prestaărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cu consecința fiscală a necolectării și neplății către bugetul de stat a TVA datorată ca urmare a emiterii facturilor în cauză, pe de o parte, iar pe de altă parte, cu posibilitatea conferită prin lege, ca SC .X. SRL să beneficieze de dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceste facturi.

b) societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în perioada 2009-2011, întrucât la data emiterii acestor facturi societățile furnizoare erau declarate contribuabili inactivi.

c) pierderile din creanțe neîncasate, înregistrate de societate în contul .X. „Pierderi din debitori diverși” în sumă totală de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei la data de .X./2007 și în sumă de .X. lei la

data de .X./2011, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru faptul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că se încadrează în prevederile legale stipulate la art.21 alin.(2) lit.n) pct.1-4 din același act normativ.

d) cheltuielile cu sponsorizările în sumă totală de .X. lei, înregistrate de societate în contul .X. „Alte cheltuieli de exploatare – Donații și subvenții”, respectiv:

- .X. lei –aferele anului fiscal 2007;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2008;
- .X. lei – aferele anului fiscal 2009;
- .X. lei –aferele perioadei fiscale .X./2010- .X. /2010;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2010;
- .X. lei –aferele anului fiscal 2011,

sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e) cheltuielile de igienizare a pădurii .X. , în sumă de .X. lei reprezentând .X. % din valoarea facturată de SC .X. SRL prin factura nr..X./2010, aferentă suprafeței de pădure vândute în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 și a facturii seria .X. nr..X./2010, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât acestea nu s-au efectuat în scopul realizării de venituri, potrivit art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

f) societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile ce au completate incorect adresa sediului social al beneficiarului, emise de furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL, furnizori care, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, au participat la o posibilă „fraudă tip .X.”.

Astfel, din consultarea bazei de date VIES, pentru verificarea tranzacțiilor derulate de societatea .X. din .X. s-a constatat că o serie de societăți din România (una dintre acestea fiind și SC .X. SRL) au efectuat livrări către acest operator .X.. Acesta a declarat livrări intracomunitare în România către două societăți (SC .X. SRL și SC .X. SRL) ambele administrate și deținute de .X.

Conform datelor furnizate din încrucișarea declarațiilor .X., s-a constatat că societățile care au efectuat livrări către societatea .X.

.X. au declarat și achiziții interne de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, așa cum este cazul SC .X. SRL.

Astfel fraudă .X. este posibilă prin efectuarea de către un contribuabil a unor livrări intracomunitare scutite de TVA, urmate de achiziții interne pentru același tip de produse, dar pentru care se deduce TVA și pentru care furnizorii nu declară și nu achită TVA datorată.

Referitor la SC .X. SRL, aceasta și-a încetat activitatea fiind declarată societate inactivă începând cu data de .X./2011 prin OPANAF nr..X./2011, în prezent starea societății fiind în insolvență cu data de .X./2013. Totodată, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, împotriva lui .X., în calitate de administrator al societății, Direcția generală a finanțelor publice .X., a întocmit o sesizare penală către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial .X., pentru un prejudiciu total de .X. lei, din care .X. lei impozit pe profit și .X. lei TVA datorită neînregistrării în evidențele contabile a unor venituri rezultate din vânzarea de materiale de construcții către beneficiari interni, în sumă de .X. lei, baza de impozitare. La prejudiciul menționat mai sus, s-au calculat accesorii în sumă de .X. lei. Controlul la SC .X. SRL a fost efectuat la solicitarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial .X., SC .X. SRL făcând obiectul cercetărilor din dosarul penal nr..X..

Referitor la SC .X. SRL, în urma solicitării unui control încrucișat pentru acest contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că asociatul majoritar al societății este .X. (80%) (ce apare în calitate de asociat și la societatea .X. din .X.), societatea fiind reprezentată de .X., în calitate de expert contabil (ce apare în calitate de contabil și de reprezentant și pentru societatea .X. din .X.).

Prin procesul verbal încheiat la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au constatat următoarele: *„În perioada .X./2010-.X./2010 SC .X. SRL a facturat către SC .X. SRL .X., cantitatea de .X. kg de produse metalurgice (oțel beton, oțel rotund, tablă, platbandă și cornier) în valoare totală de .X. lei, din care TVA .X. lei.”* *„Furnizorii societății sunt în principal .X. .X. (.X.) și .X. (.X.), transportul la aceste societăți fiind asigurat de SC .X. SRL. Se mai constată că societatea nu deține capacități de manipulare, transport și spații de depozitare și nu are forța de muncă salarizată.”* Concluzia organelor de inspecție fiscală este că *„În contextul acestor constatări apreciem că transportul produselor laminate pe filiera comercială, s-a efectuat direct de la partenerul intracomunitar SC .X. SRL către beneficiarii finali ai acestora, iar documentele de transport au fost întocmite cu specificații generale,*

aspect ce creează greutate în identificarea circuitului real al mărfurilor precum și corelarea acestuia cu circuitul scriptic al documentelor.”

g) organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit minim nedeclarat de societate este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei fiscale .X.-.X./2010, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

h) organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL la data emiterii invoice-ului nr..X./2009 reprezentând livrarea a celor două instalații în sumă de .X. Euro, a aplicat scutirea de TVA, deși bunurile nu au părăsit spațiul statului membru de expediție, contrar prevederilor art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în data de .X./2010 prin invoice-ul nr..X., SC .X. SRL a stornat invoice-ul din data de .X./2009, cu justificarea că societatea .X. a renunțat la tranzacție.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă acestei facturi în sumă de .X. lei până la data de .X./2010 și au calculat majorări și dobânzi de întârziere aferente acestei obligații fiscale pentru perioada .X. 2009-.X. 2010.

i) organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are obligația coletării TVA în sumă de .X. lei, întrucât aceasta nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările de bunuri în sumă totală de .X. lei (.X. Euro) facturate către .X., în perioada 2009-2010, având în vedere următoarele:

- CMR-urile având înscrise la rubrica „transportator” societățile .X.: .X. și .X., vizate de cumpărătorul .X. au fost prezentate în copii, contrar prevederilor art.5 din Convenția CMR din 1956, ratificată de România prin Decretul nr.451/1972.

- referitor la transportatorul .X. .X., prin adresa de răspuns la solicitarea de tip .X., autoritățile .X. fiscale din .X. au comunicat că societatea .X., .X. nu a transportat mărfuri – țevi din .X.către .X., nu are

relații comerciale, nu a încheiat contracte și nu a emis facturi către .X. și SC .X. SRL. În perioada .X./2009 - .X./2010, societățile de mai sus nu au nicio comandă de transport cu societatea .X., iar camioanele comerciantului .X. nu au fost închiriate de acestea.

- în ceea ce privește transportatorul .X. .X., prin adresa de răspuns la solicitarea de tip .X., autoritățile .X. fiscale din .X. au comunicat că serviciile de transport între .X. și .X. și SC .X. SRL nu există. .X. declară că a desfășurat activitatea de afaceri în perioada 2009-2010, cu un camion .X. numărul de înregistrare .X. și semiremorcă .X., drept pentru care nu a efectuat niciun transport pentru .X. și SC .X. SRL.

De asemenea, din răspunsul dat de autoritățile .X., urmare unui control încrucișat efectuat la societatea .X., se arată că operațiunile cuprinse în filele CMR prezentate de SC .X. SRL, în justificarea transportului mărfurilor vândute către .X. din .X., nu sunt reale, prin informațiile cuprinse la lit.e): *„În timpul auditului, autoritățile fiscale au stabilit că .X., .X. nu a făcut transportul către .X.. Comerciantul declara că el nu a emis, semnat și ștampilat niciun document. Conform CMR menționate, numerele de înmatriculare ale vehiculelor sunt din diferite regiuni ale .X.. Acționarul companiei Irida declară că societatea nu a efectuat servicii de transport cu mijloace de transport închiriate. .X. este radiată din .X./2011, compania nu poate fi găsită la sediul social declarat și societatea este o „firmă fantomă”.*

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de investigare a infracțiunilor de criminalitate organizată și terorism – Structura Centrală .X., Sesizarea penală nr..X./2014 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

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

“(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./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X. au constatat că, în speță se ridică problema realității operațiunilor, respectiv:

- societatea și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei la calculul profitului impozabil și a TVA în sumă de .X. lei, înscrise în facturile având la rubrica furnizor: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, dar completate de angajații SC .X. SRL, pe motiv că reprezentanții societăților respective scriau ilizibil, operațiuni comerciale neconfirmate ca fiind reale și legale la furnizorii în cauză;

- societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile ce au completate incorect adresa sediului social al beneficiarului, emise de furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL, furnizori care, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, au participat la o posibilă „fraudă tip .X.”;

- societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei, întrucât în perioada 2009-2010 a emis invoice-uri pentru livrări de bunuri în valoare de .X. lei (.X. Euro) către .X., în regim de scutire de TVA, în condițiile în care nu deține exemplarul original al CMR-urilor, iar autoritățile fiscale .X. au infirmat realitatea documentelor de transport și a operațiunilor de transport, prin nerecunoașterea acestora de către transportatorii .X..

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic,

va fi ignorat și situația anterioară artificiei respective va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. .X./2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea 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 prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de investigare a infracțiunilor de criminalitate organizată și terorism – Structura Centrală .X., Sesizarea penală nr..X./2014 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unor infracțiuni prevăzute și pedepsite de lege.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

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

A proceda altfel, **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,

constatându-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.**

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit pentru anii fiscali 2007-2009 și pentru perioada fiscală .X.-X./2010, iar pentru perioada fiscală .X.– .X./2010, anul fiscal 2011 și pentru perioada fiscală .X. – .X. 2012, au dispus diminuarea pierderii contabile înregistrată de societate în evidența contabilă și fiscală,

și întrucât prin prezenta decizie au fost reconsiderate și alte cheltuieli, decât cele menționate mai sus, și anume:

- cheltuielile în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în perioada 2009-2011, respectiv la data când acestea erau declarate contribuabili inactivi;

- pierderile din creanțe neîncasate în sumă totală de .X. lei, înregistrate de societate la data de .X./2007 și la data de .X./2011, în contul .X. „Pierderi din debitori diverși”;

- cheltuielile cu sponsorizările în sumă totală de .X. lei, înregistrate de societate în perioada 2007-2011, în contul .X. „Alte cheltuieli de exploatare – Donații și subvenții”;

- cheltuielile de igienizare a pădurii .X. , în sumă de .X. lei reprezentând .X. % din valoarea facturată de SC .X. SRL prin factura nr..X./2010, aferentă suprafeței de pădure vândute în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 și a facturii seria .X. nr..X./2010;

- cheltuielile .X. lei reprezentând impozit pe profit minim nedeclarat de societate ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent perioadei fiscale .X.-X./2010,

iar acestea sunt de natură a influența cuantumul diferenței de impozit pe profit și al accesoriilor aferente impozitului pe profit, se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență.

De asemenea, în ceea ce privește accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar de plată, în sarcina societății prin Decizia de impunere nr..X./2014, se reține că prin adresa nr..X./2014, anexată la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală defalcarea accesoriilor, având în vedere

că prin prezenta decizie s-a dispus soluții diferite în soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL.

Prin adresa de răspuns nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au precizat următoarele: „*în perioada verificată contribuabilul a avut atât perioade fiscale de raportare în care a înregistrat TVA de plată, cât și perioade cu sume negative a taxei.*” Prin urmare, baza de calcul pentru accesoriile aferente sumelor reprezentând TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală „*a fost calculată pentru fiecare perioadă de raportare, cumulat.*”

Astfel, cuantumul accesoriilor au fost stabilite prin compararea bazei de calcul a accesoriilor cu suma de plată, sau suma negativă a taxei, iar în cazul în care, într-o perioadă s-a înregistrat suma negativă a taxei, baza de calcul a accesoriilor a fost diminuată cu această sumă.

Au fost perioade fiscale de raportare în care nu s-au calculat accesorii datorită faptului că suma negativă a taxei declarată de contribuabil a fost mai mare decât baza de calcul a accesoriilor.

Având în vedere cele de mai sus, vă comunicăm că nu suntem în măsură să defalcăm accesoriile conform solicitării.”

Astfel, 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, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de + lei.

Procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “**(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.”

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 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 executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1 și pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF 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. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru TVA suma de **.X. lei.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 referitoare la TVA în sumă de **.X. lei.**

3. Suspendarea soluționării contestației depuse de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.
- TVA în sumă de .X. lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea 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.

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

DIRECTOR GENERAL