



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54

### **DECIZIA nr.156/2014**

privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C. .X. S.R.L. din .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției  
Naționale de Administrare Fiscală sub nr.920119/27.01.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.920119/27.01.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., înregistrată la O.R.C. sub nr..X., C.U.I. .X., cu sediul social în .X., Str. .X. nr..X., jud. .X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală .X./2013 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

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

În ceea ce privește impozitul pe profit, întrucât prin contestație S.C. .X. S.R.L. contestă cheltuielile în sumă de .X. lei cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei și nu de .X. lei cât invocă contestatara, aducându-se

argumente pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent acestor cheltuieli.

De asemenea, întrucât prin contestație S.C. .X. S.R.L. susține că din debitul de .X. lei reprezentând TVA nedeductibilă, nu contestă debitul de .X. lei, însă prin contestație aduce argumente pentru TVA în sumă de .X. lei, cu adresa nr..X.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat contestatoarei să precizeze cuantumul TVA pe care înțelege să îl conteste.

Astfel, având în vedere că prin adresa nr..X./2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014 contestatara precizează că înțelege să conteste debitele în sumă de .X. lei reprezentând TVA, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea contestației pentru această sumă.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **12.12.2013**, potrivit semnăturii olografe și ștampilei societății aplicate pe adresa nr..X./2013 a Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată în data de **13.01.2014** la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform ștampilei aplicată de registratura acestei instituții pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209, alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală .X./2013 de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., S.C. .X. S.R.L. invocă următoarele:**

#### **Aspecte procedurale**

a) Societatea susține că actul administrativ fiscal, nu a fost comunicat reprezentantului legal al societății, în concluzie nu poate produce efecte juridice, deoarece în timpul controlului, a fost reprezentată în relația cu organul fiscal de

administratorul .X. și cu toate acestea, actele administrativ fiscale au fost remise sub semnătura doamnei .X. având calitatea de salariat în funcția de director economic, căreia nu i-a fost acordată nicio împuternicire de reprezentare a societății în relația cu organul fiscal, în consecință un astfel de înscris în original sau copie legalizată nu a fost depus la organul de control.

Societatea susține că obligațiile de plată individualizate în decizie, nu numai că nu se află în sarcina ei, dar nu se poate pune problema ajungerii acestora la scadență.

b) S.C. .X. S.R.L. susține că inspecția fiscală a început și s-a derulat fără comunicarea Avizului de inspecție fiscală, care reprezintă mandatul inspectorilor fiscali la sediul contribuabilului, în consecință nu a avut cunoștință despre temeiul juridic al controlului, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale și nu a beneficiat de posibilitatea amânării datei de începere a inspecției fiscale, așa cum este prevăzut la art.101 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere condițiile prevăzute de art.175 din noul Cod de procedură civilă, societatea menționează că omisiunea comunicării avizului de inspecție fiscală, conduce la nulitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere întocmite în baza acestuia.

c) De asemenea, societatea susține că nu a fost respectat dreptul la ascultare prevăzut de art.9 și art.107 din Codul de procedură fiscală.

Modalitatea prin care organele fiscale au înțeles să asigure dreptul la ascultare al contribuabilului, conduce la concluzia că aceasta s-a făcut cu încălcarea principiilor de corectă administrare, aplicabile la nivel comunitar, respectiv principiul interdicției deturnării puterii, principiul securității juridice și încrederii, transpuse și în legislația națională.

Societatea susține că în cazul ei, îndeplinirea obligației dreptului de ascultare, s-a făcut exclusiv sub aspect formal, reducându-se la transmiterea adresei de înștiințare a datei discuției finale, ceea ce lipsește de conținut acest demers, conducând la concluzia încălcării dispozițiilor art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

## **Aspecte de fond**

### **Impozitul pe profit**

S.C. .X. S.R.L. susține că starea de fapt fiscală reținută de organul de inspecție fiscală nu reflectă realitatea, iar stabilirea diferențelor de impozite și taxe s-a efectuat cu greșită interpretare a legii, temeiurile legale invocate nefiind incidente în speță.

Caracterul fictiv al achizițiilor a fost reiterat de organul fiscal atât în cazul achizițiilor de la S.C. .X. S.R.L., cât și în cazul achizițiilor de la S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care la stabilirea situației de fapt fiscale au fost ignorate documentele și informațiile prezentate, în favoarea constatărilor neprobate ale .X. .X., ceea ce conduce la concluzia că raportat la acest aspect Decizia de impunere nr..X./2013 este nemotivată, astfel încât argumentele societății sunt valabile în cazul ambilor furnizori.

Societatea menționează faptul că, față de constatările reținute în actul de control, nu se justifică legal măsura ignorării tuturor mijloacelor de probă, pe motiv că Garda .X. a constatat că furnizorul S.C. .X. S.R.L. al S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu și-a îndeplinit obligațiile legale (de a funcționa la sediul declarat, de a angaja personal, de a înregistra și declara venituri).

Toate acuzațiile care au fost aduse societății, au fost generate de comportamentul fiscal inadecvat al furnizorilor sau al furnizorilor furnizorilor, deși normele naționale și jurisprudența constantă a CEJ, interzice organelor fiscale să judece o operațiune efectuată de o persoană impozabilă, luând în calcul comportamentul altei persoane decât cea în discuție.

S.C. .X. S.R.L. susține că nemotivarea actului administrativ face ca soluția dispusă să aibă caracter arbitrar, punând atât contribuabilul cât și instanța investită cu soluționarea, în imposibilitatea de a verifica motivele de drept și de fapt care au stat la baza emiterii actului. Prin urmare, lipsa motivării afectează însăși valabilitatea actului și conduce la nulitatea acestuia.

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar calculat pentru cheltuielile calificate nedeductibile fiscal privind materiale consumabile în sumă de .X. lei, pe motiv că societatea nu a prezentat avizele de însoțire din care să rezulte autovehiculele cu care au fost transportate bunurile.

Societatea susține că în timpul controlului au fost prezentate toate facturile de achiziție ale acestor mărfuri, informațiile fiind preluate și prezentate în Anexele la Raportul de inspecție fiscală, acestea fiind documentele în baza cărora s-a efectuat înregistrarea în contabilitate și nu în baza avizelor de însoțire, cele din urmă îndeplinind doar funcția de document de însoțire a mărfii pe parcursul transportului.

S.C. .X. S.R.L. invocă în susținerea deductibilității cheltuielii în sumă de .X. lei dispozițiile art.21 alin.1 coroborate cu cele ale art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, pct.12 din Normele emise în aplicarea Codului fiscal, precum și cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește reîncadrarea operațiunilor de către organele de inspecție fiscală, societatea susține că aceste operațiuni sunt livrări/cumpărări de bunuri, reflectate corespunzător în facturi și NIR-uri, orice altă reîncadrare nefiind conformă cu situația de fapt.

Societatea susține că aplicarea art.11 alin.1 din Codul fiscal nu este motivat și nu poate conduce la pierderea caracterului deductibil al cheltuielii în sumă de .X. lei, cum de altfel rezultă și din interpretarea textului de lege, în jurisprudența națională – Decizia civilă nr..X./2013 a Curtii de Apel .X. (care se referă la argumentele insuficiente pentru a demonstra caracterul fictiv al unei tranzacții cu consecința anulării dreptului de deducere a TVA, dar se extinde, la nivel de principiu și asupra bazei de impunere a TVA –adică cheltuiala calificată drept nedeductibilă fiscal).

Nerespectarea de către furnizor a obligațiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sancționabile potrivit legii și presupun obligarea la colectare și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu pot conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere al beneficiarului.

Referitor la respingerea deductibilității cheltuielilor cu ambalaje de lemn și sticlă în sumă de .X. lei, achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea susține că sumele respective au fost abuziv stabilite, în absența temeiului legal care să permită echipei de control ajustarea prin estimare a cheltuielilor, față de valoarea care rezultă cu claritate din documentele contabile și declarațiile fiscale ale S.C. .X. S.R.L. Pe cale de consecință nici dispozițiile art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și cele ale art. 8 alin.1 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale nu sunt incidente.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar calculat pentru cheltuielile în sumă de .X. lei calificate nedeductibile fiscal privind mentenanța efectuată în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu S.C. .X. S.R.L., pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative în timpul controlului.

Prin mecanismele stabilite la art.11 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal, se instituie pentru organul fiscal dreptul de a aprecia dacă tranzacțiile efectuate de contribuabili au scopul de a diminua sau nu sarcina fiscală, transferându-se materie impozabilă prin mecanismul prețurilor. De asemenea, legea stabilește și limitele intervenționismului organului fiscal, prevenind posibilitatea arbitrarului și abuzului acestuia, prin procedura instituită de O.M.F.P. nr.222/2008 privind dosarul prețurilor de transfer.

Societatea susține că tranzacțiile în cauză au avut la bază documente justificative, contracte și facturi, iar în vederea verificării prețurilor practicate între cele două persoane afiliate, organele de inspecție fiscală nu au solicitat dosarul prețurilor de transfer, în baza căruia s-ar fi putut efectua orice ajustare a bazei impozabile.

Referitor la respingerea deductibilității cheltuielilor cu pachet servicii turistice, frigidere, mobilier, cazare în sumă de .X. lei, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală le-au considerat ca nu sunt cheltuieli efectuate în vederea realizării veniturilor impozabile, deoarece aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate în vederea realizării de venituri impozabile și au stat la baza fundamentării prețurilor bunurilor livrate și ale serviciilor prestate.

În ceea ce privește cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe reprezentând mobilier achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o cheltuială nedeductibilă fiscal, societatea susține că îndeplinește condițiile privind amortizarea mijloacelor fixe prevăzute la art.21 alin.3 lit.i) coroborate cu cele art.24 alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

În ceea ce privește cheltuiala cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, societatea susține că nu a fost înscrisă în Declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2010, nici ca o cheltuială nedeductibilă, dar nu a fost nici redusă din impozitul pe profit stabilit, deși erau îndeplinite condițiile prevăzute la art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care a fost considerată nedeductibilă.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Societatea susține că organele fiscale au respins nelegal la rambursare TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând servicii amenajare teren, motivat de împrejurarea că serviciile nu au fost prestate și nici nu au fost achitate prestatorului, fiind înregistrate în soldul contului 231 "*investiții în curs*" din balanța de verificare aferentă lunii iunie 2013.

S.C. .X. S.R.L. susține că în mod eronat pentru justificarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal, fără să precizeze că aceste dispoziții ar trebui să fie cele în vigoare la data înscrisă în facturi, respectiv decembrie 2009.

Societatea, în susținerea deductibilității TVA în sumă de .X. lei invocă prevederile art.145 alin.1 coroborate cu cele ale art.134 alin.1 și art.134<sup>1</sup> alin.1 și

2 din Codul fiscal, și menționează că exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturilor din decembrie 2009. Serviciile în cauză, sunt aferente operațiunilor taxabile efectuate de S.C. .X. S.R.L. în sensul că beneficiarul acestora desfășoară operațiuni taxabile și nu sunt scutite de la plata TVA, ceea ce confirmă îndeplinirea condițiilor art.145 alin.2 lit.a), iar facturile au fost emise și nu au fost semnalate ca fiind întocmite cu deficiențe de natura celor menționate la art.155 alin.5 din Codul fiscal, a căror existență să conducă la neîndeplinirea condițiilor de deductibilitate prevăzute la art.146 alin.1 lit.a) din Codul fiscal.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de mentenanță prestate de S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA pe motivul că nu sunt întrunite condițiile de deducere conform art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.R.L. susține că taxa aferentă cheltuielilor de mentenanță nu poate fi calificată nedeductibilă fiscal, iar ajustarea acesteia nu poate fi efectuată decât în condițiile în care s-ar constata că prețurile practicate de S.C. .X. S.R.L., depășesc prețurile pentru servicii similar practicate de alți operatori în condițiile de independență și nu de afiliere - dovadă care poate fi valorificată numai după solicitarea întocmirii dosarului prețurilor de transfer, ceea ce nu a fost realizat în speță.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziția de materie primă de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea susține că organele de inspecție fiscală au respins rambursarea TVA pe motiv că ar fi trebuit să se aplice măsurile de simplificare a plății TVA întrucât bunurile aprovizionate erau deșeurii supuse măsurilor de simplificare a plății TVA prevăzută de art.160<sup>16</sup> din Codul fiscal.

Societatea menționează că furnizorul nu este autorizat din punct de vedere al mediului potrivit dispozițiilor Legii nr.211/15.11.2011 privind regimul deșeurilor.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziția de nisip, adeziv ciment, banda transportoare, tabla, oțel, sârma de la S.C. .X. S.R.L., societatea susține că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de a deduce TVA pe motivul că nu sunt întrunite condițiile de deducere conform art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, interpretare pe care o consideră eronată din aceleași motive invocate și în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziția de borcane, sticle, paleți lemn, lădițe de lemn de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societatea susține că organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA pe motiv că ar fi trebuit să se aplice măsurile de simplificare a plății TVA întrucât bunurile aprovizionate erau deșeuri supuse măsurilor de simplificare prevăzute de art.160<sup>16</sup> din Codul fiscal.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziția de servicii turistice, societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA, pe motivul că nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, interpretare pe care o consideră eronată din aceleași motive invocate și în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei.

Față de cele de mai sus, contestatara solicită anularea parțială a actului administrativ atacat cu consecința exonerării de la plata debitelor contestate, reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și accesoriile aferente acestora, în virtutea principiului de drept conform căruia "*accessorium sequitur principale*".

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală .X. din data de .X./2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2013, constatându-se următoarele:**

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.10.2009-31.06.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare având în vedere că societatea a înregistrat cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, astfel:

a.1. În lunile septembrie și octombrie 2012, societatea a achiziționat bandă transportoare, tablă, cornier, suruburi, sârmă în sumă de .X. lei, de la S.C. .X. S.R.L. pentru care nu a prezentat avize de însoțire din care să rezulte autovehiculele cu care au fost transportate bunurile.

Având în vedere prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și constatările reprezentanților .X. .X. - .X., consemnate în Procesul verbal încheiat la data de .X./2013 din care rezultă că achizițiile de la S.C. .X. S.R.L. sunt fictive, suma de



.X. lei a fost luată în calcul la stabilirea profitului impozabil ca și cheltuială nedeductibilă.

a.2. Cheltuiala privind amortizarea mijloacelor fixe reprezentând mobilier achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei a fost luată în calculul profitului impozabil ca și cheltuială nedeductibilă întrucât organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 coroborat cu prevederile art.21 alin.3 lit.i) din Codul fiscal.

a.3. Societatea a efectuat cheltuieli de sponsorizare, în cursul anului 2010, în sumă de .X. lei, sumă ce nu a fost înscrisă în Declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2010, nici ca o cheltuială nedeductibilă, dar nici ca reducere din impozitul pe profit stabilit de societate, deși erau îndeplinite condițiile prevăzute la art.21 alin.4 lit.p) din Codul fiscal, respectiv în limita a 3 la mie din cifra de afaceri și 20% din impozitul pe profit datorat.

a.4. În perioada noiembrie 2012 – mai 2013, societatea a achiziționat cu TVA – borcane, sticle, paleți de lemn, lădițe din lemn de la S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei și de la S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

În perioada octombrie 2012 – mai 2013, societatea a livrat cu taxare inversă mărfuri rezultate din reciclare (granule sticlă din procesare, sticlă laminată din recuperări, butoaie metalice) către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei și către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere diferențele de preț semnificative la bunurile achiziționate de la diverși furnizori, au procedat la aplicarea procedurii de estimare, efectuată în baza art.6, art.7 alin.2 și art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.17 și art.19 din Codul fiscal, respectiv a pct.1.3 din Ordinul A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Astfel, au procedat la recalcularea profitului impozabil prin ajustarea cheltuielilor cu suma de .X. lei.

Având în vedere constatările reprezentanților .X. .X. - .X., consemnate în Procesul verbal încheiat la data de .X./2013 din care rezultă că achizițiile de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. sunt fictive, suma de .X. lei a fost luată în calcul la stabilirea profitului impozabil ca și cheltuială nedeductibilă.

a.5. În perioada noiembrie 2010-ianuarie 2012, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli de prestări servicii de mentenanță linie tehnologică, comisioane, manipulare, sortare, facturate de la S.C. .X. S.R.L. Societatea nu a prezentat, în timpul controlului, documente justificative (situații de lucrări,

rapoarte de lucru) care să determine în ce au constat serviciile facturate de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, precum și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

a.6. Organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile înregistrate de societate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. constând în pachet servicii turistice, frigidere, cazare, mobilier în sumă de .X. lei nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și ca atare, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au constatat și alte deficiențe în ceea ce privește impozitul pe profit, fapt pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, necontestat de societate.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2010-30.06.2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

a.1. În luna decembrie 2009, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei din facturile nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând servicii amenajare teren, amenajări ce nu au fost efectuate și mai mult decât atât, aceste facturi nu au fost achitate prestatorului. Având în vedere prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

a.2. În perioada noiembrie 2010-ianuarie 2012, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli de prestări servicii de mentenanță linie tehnologică, comisioane, manipulare etc, facturate de S.C. .X. S.R.L. Pentru TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.145 și art.146 din Codul fiscal.

a.3. În perioada noiembrie 2012 - mai 2013, societatea a achiziționat borcane, sticle, paleți lemn, lădițe de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Conform prevederilor art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și urmare a constatărilor reprezentanților .X. .X. - .X., consemnate în Procesul verbal încheiat la data de .X./2013 din care rezultă că achizițiile declarate de S.C. .X.

S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. sunt fictive, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt întrunite condițiile de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

a.4. În perioada august – octombrie 2012, societatea a achiziționat nisip, adeziv, tablă, cornier, sârmă, cuie, și un ciur vibrator în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, de la S.C. .X. S.R.L., pentru care nu a prezentat avize de însoțire din care să rezulte autovehiculele cu care au fost transportate bunurile.

Conform prevederilor art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și urmare a constatărilor reprezentanților .X. .X. - .X., consemnate în Procesul verbal încheiat la data de .X./2013 din care rezultă că achizițiile declarate de S.C. .X. S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. sunt fictive, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt întrunite condițiile de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

a.5. În perioada martie – iunie 2012, societatea a achiziționat borcane, sticle, paleti de lemn, lădițe de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere, tinând cont de prevederile art.160 alin.2 din Codul fiscal.

a.6. Achizițiile efectuate de societate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. constând în pachet servicii turistice, frigidere, cazare, mobilier, au fost încadrate de organele de inspecție fiscală ca nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile, iar TVA în sumă de .X. lei ca fiind nedeductibilă conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei și au stabilit TVA suplimentară de plată în cuantum de .X. lei, pe care societatea nu o contestă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea penală nr..X./2013 și Procesul verbal din data de .X./2013, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,**

**precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

### **Aspecte procedurale**

a) *În ceea ce privește argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.44 din Codul de procedură fiscală, privind modul de comunicare a actului administrativ fiscal, organul de soluționare a contestației reține că potrivit art.44 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “ (2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.”*

Din adresa de înaintare a actului administrativ fiscal contestat, respectiv adresa nr..X./2013, anexată la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au comunicat Decizia de impunere nr..X./2013 prin remitere sub semnătură doamnei .X. – director economic, care pe lângă faptul că a semnat de primire a aplicat și ștampila societății. Mai mult, pe parcursul căii administrative de atac corespundeța purtată cu organele de soluționare a contestației a fost asigurată de doamna .X. – director economic.

b) *În ceea ce privește argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.101 și art.102 din O.G. nr.92/2003 privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală și dreptul său de a fi înștiințată cu privire la începerea inspecției fiscale, organul de soluționare reține că în conformitate cu art.102 alin.4 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:*

***“ (4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:(..)***

***b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;”***

De asemenea alin.3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul A.N.A.F. nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, prevede:

***“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală (...)***

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

Față de acest aspect, organul de soluționare reține că așa cum s-a precizat și în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .X./2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate inspecția fiscală la S.C. .X. S.R.L. a fost efectuată în vederea soluționării adresei nr..X./2013 emisă de Garda .X., fapt pentru care, coroborat cu temeiul de drept invocat nu se impunea emiterea avizului de inspecție fiscală.

c) *În ceea ce privește argumentul conform căruia nu există niciun document din care să reiasă că, organele de inspecție fiscală și-au executat în concret obligația de a înștiința reprezentanții contribuabilului asupra constatărilor făcute pe parcursul desfășurării acesteia, ceea ce constituie încălcarea prevederilor art.107 alin.1 din Codul de procedură fiscală, din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare reține că în data de 29.11.2013, organele de inspecție fiscală au emis Înștiințarea pentru discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, prin care contribuabilul a fost informat despre posibilitatea de a-și exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările cuprinse în proiectul raportului de inspecție fiscală.*

De altfel, la dosarul cauzei se regăsește înștiințarea pentru discuția finală care a fost comunicată contribuabilului și înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr. .X./2013, precum și anexele raportului de inspecție fiscală, anexe care au fost semnate și ștampilate de administratorul societății.

Având în vedere cele de mai sus, precum și pentru faptul că excepțiile ridicate de contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

### **Aspecte de fond**

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente 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 Procesul verbal încheiat în data de .X./2013, având același constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală din .X./2013, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, împreună cu Plângerea penală nr. .X./2013, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii**

**prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi ce nu reflectă operațiuni reale cu consecința diminuării obligațiilor de plată către bugetul de stat.

Astfel, s-a constatat că achizițiile declarate de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. sunt fictive din următoarele considerente:

- prețul mediu de vânzare a deșeurilor din sticlă și lemn, practicat de S.C. .X. S.R.L. pentru S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L. este inferior prețului mediu de achiziție a ambalajelor de sticlă și lemn achiziționate de la S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L.

- bunurile achiziționate de cele două societăți de la S.C. .X. S.R.L. nu au fost identificate pe stoc;

- pe avizele de însoțire a mărfurilor, atât a celor primite de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., cât și a celor expediate de S.C. .X. S.R.L. apar autovehicule care aparțin S.C. .X. S.R.L. Din Nota explicativă dată de administratorul acesteia reiese faptul că acesta nu a efectuat niciun transport pentru S.C. .X. S.R.L. și nu a avut niciun fel de relație cu această societate.

S.C. .X. S.R.L. a înregistrat de asemenea, cheltuieli în sumă de .X. lei cu prestări servicii de mentenanță linie tehnologică, comisioane, manipulare, sortare, facturate de S.C. .X. S.R.L. pentru care nu a prezentat, în timpul controlului, documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de lucru) care să determine în ce au constat serviciile facturate de S.C. .X. S.R.L. și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În cursul anului 2012, societatea a înregistrat în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs*” suma de .X. lei reprezentând „ instalație de reciclare a deșeurilor de sticlă, iar în decembrie 2012, a stornat această sumă din contul 231 și a înregistrat-o în contul 6028 „*cheltuieli privind alte materiale consumabile*”. Pentru această cheltuială în valoare de .X. lei, înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., în care sunt consemnate tranzacții apreciate ca fiind fictive prin disimularea realității, prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt întrunite condițiile de deducere și că societatea avea obligația înregistrării valorii imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie,

neterminat, în conturile 231 și 722, conform pct.108 alin.2 și pct.256 alin.1 lit.c) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit suplimentar în cuantum de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei și nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

De asemenea, întrucât s-a apreciat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă operațiuni nereale provenind din relațiile comerciale cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Plângerea penală nr. .X./2013 și Procesul verbal încheiat în data de .X./2013, prin care solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor desfășurate de societatea

contestatoare, organele de inspecție fiscală constatând că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în timpul controlului documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de lucru) care să determine în ce au constat serviciile achiziționate , dacă acestea au fost efectiv prestate si de asemenea nu a putut dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor, ceea ce a dus la diminuarea taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.

De asemenea, societatea nu a justificat achiziția/livrarea de bunuri către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. întrucât acestea nu au fost găsite pe stocul societăților, precum nici transportul acestora între societăți nu a fost probat.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. , Plângerea penală nr. .X. .X./2013, precum și Procesul verbal încheiat în data de .X./2013, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *„penalul ține în loc civilul”*, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor desfășurate de societatea contestatoare.

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

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. .X./2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței*



*sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.*

*Prin Decizia nr. .X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

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

*Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Procesul verbal încheiat în data de .X./2013 și Raportul de inspecție fiscală din data de .X./2013 unde se precizează că prin operațiunile desfășurate S.C. .X./ S.R.L. a creat un prejudiciu bugetului de stat reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente, în sumă de .X. lei.*

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

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

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

de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. 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 cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că : *“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”*.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar:**

Perioada supusă verificării: 01.01.2009-30.06.2013.

**2.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor înregistrate de societate constând în pachet servicii turistice, lenjerii, frigidere, cazare, mobilier, în sumă de .X. lei și a TVA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nici în scopul operațiunilor taxabile.**

**În fapt,** societatea a înregistrat cheltuielile în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. constând în pachet servicii turistice, frigidere, cazare, mobilier în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au fost încadrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei, nefiind respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** în ceea ce privește impozitul pe profit potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că prin specificul activității desfășurate, societatea nu justifică faptul că aceste cheltuieli cu serviciile turistice efectuate atât în țară, cât și în străinătate, sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel:

- pe facturile de achiziție nu sunt înregistrate persoanele beneficiare ale serviciilor (ex. – factura nr. .X./2010 în sumă de .X. lei și factura nr. .X./2010 în sumă de .X. lei în care se menționează “ *servicii turistice + bilet de avion*”).

- bunurile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. (mobilier, frigidere) există doar scriptic în gestiunea societății însă și nu faptic;

- pentru cheltuiala de transport cu autocarul de .X. de locuri turistice pe ruta .X –.X., facturată de S.C. .X. S.R.L., în sumă de .X. lei, societatea nu justifică faptul că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin urmare, se reține ca simpla procurare a bunurilor și a serviciilor facturate de societățile menționate nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor servicii, contestatara fiind obligata, să prezinte documentele justificative din care sa reiasa ca bunurile și serviciile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost în scopul realizării de venituri impozabile si nu in scop personal.

Or, contestatara nu a depus in sustinerea contestatiei niciun document din care sa reiasa ca aceste achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, ci doar s-a marginit să afirme că pentru cheltuielile de aceasta natura exista facturi si că au fost înregistrate în contabilitate în vederea realizării de venituri impozabile.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile; [...]."*

Având în vedere prevederile legale sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așa cum s-a reținut mai sus că societatea a înregistrat aceste achiziții în evidenta contabilă doar în baza facturilor emise de societățile în cauză, fara alte documente justificative care sa ateste scopul în care au fost efectuate cheltuielile respective, însă simpla procurare a unui bun/serviciu pe numele contribuabilului nu reprezintă o recunoaștere a utilizării în sens economic a serviciului.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nici prin contestația formulată nu depune documente justificative, care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, deoarece achizițiile de bunuri/servicii nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile și nici în scopul efectuării de operațiuni taxabile.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei aferente cheltuielilor cu achiziția de bunuri și servicii în sumă de .X. lei.

**2.2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor înregistrate de societate cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care nu sunt cheltuieli aferente mijloacelor fixe utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative.**

**În fapt,** societatea a înregistrat cheltuiala privind amortizarea mijloacelor fixe reprezentând mobilier achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei ca fiind cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost admise la deducere, potrivit prevederilor art.21 alin.1 coroborat cu art.21 alin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind îndeplinite condițiile privind amortizarea mijloacelor fixe prevăzute la art.24 alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

**În drept,** potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art.24”,*

coroborat cu prevederile art.24 alin.2 lit.a) din același act normativ:

*“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative”.*

*b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”*

Totodată, prevederile art.24 alin.11 din același act normativ, precizează:

**“11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

**a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.”**

De asemenea sunt aplicabile prevederile punctului 70<sup>2</sup> din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

**“70<sup>2</sup>. Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”**

Prin prisma textelor de lege sus citate, se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe se reține ca acestea au deductibilitate limitată în funcție de condițiile prevăzute la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a acestei legi, respectiv pentru a putea fi dedusă amortizarea unui mijloc fix acesta trebuie să fie utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune iar pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că S.C. .X. S.R.L. și-a dedus cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă bunurilor achiziționate de la

.X. S.R.L. reprezentând pat, .X. comode, .X. oglinzi, .X. etajere, .X. mese, canapele și fotolii extensibile, însă organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli întrucât bunurile achiziționate nu existau faptic în posesia societății. Având în vedere că nici cu ocazia contestației, societatea nu a făcut dovada existenței bunurilor achiziționate, faptul că acestea sunt utilizate în producția proprie sau pentru închiriere, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru deductibilitatea acestor cheltuieli.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior invocate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de .X. lei.

**2.3. În ceea ce privește cheltuielile înregistrate de societate cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă la calculul profitului impozabil cheltuielile cu sponsorizarea sunt deductibile în condițiile în care această categorie de cheltuieli se scade din suma impozitului pe profit stabilit.**

**În fapt,** în anul 2010, societatea a efectuat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, sumă ce nu a fost înscrisă în Declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2010, nici ca o cheltuială nedeductibilă, dar nici ca reducere din impozitul pe profit stabilit de societate.

Astfel, organele de inspecției fiscale au procedat la includerea sumei de .X. lei la calculul profitului impozabil ca și cheltuială nedeductibilă, întrucât au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și concomitent au diminuat impozitul pe profit stabilit.

**În drept,** potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:



*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(.....)*

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:*

*1. 3 la mie din cifra de afaceri;*

*2. 20% din impozitul pe profit datorat.”*

Conform prevederilor art.1și art.2 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 1*

***(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.***

*(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.”*

*ART. 2*

*“Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Organul de soluționare a contestației reține că în cursul anului 2010, societatea a efectuat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de .X. lei, fără însă a scădea din impozitul pe profit datorat sumele aferente acestor sponsorizări, deși se încadra în limita minimă prevăzută de art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au inclus suma de .X. lei la calculul profitului impozabil ca și cheltuială nedeductibilă, diminuând concomitent impozitul pe profit stabilit cu aceeași sumă.

Astfel, se reține că S.C. .X. S.R.L. susține eronat că aceste cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de .X. lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil, interpretând în mod eronat prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“următoarele cheltuieli nu sunt deductibile”*; societatea confundă nedeductibilitatea cheltuielii cu sponsorizarea cu deducerea din impozitul pe profit a cheltuielilor de sponsorizare care se încadrează în limita prevăzută de art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de .X. lei.

### **3. Referitor la sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar:**

**Perioada verificată 01.10.2009 - 30.06.2013**

**3.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor constând în „execuție amenajare teren pregătire platformă depozitare” în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că serviciile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt,** în luna decembrie 2009, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./2009 și nr. .X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând contravaloarea serviciilor amenajare terenuri – pregătire platformă depozitare, prevăzute în contractul nr. .X./2009.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei, aceasta încălcând prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 25.05.2009:

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

*a) operațiuni taxabile.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice că serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

***“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”.***

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

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

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, 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 taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că la data de .X./2009, S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de executant, contractul de execuție lucrări nr. .X./2009, al cărui obiect îl constituie: *”execuție amenajare teren pregătire platformă depozitare (inclusiv livrare de materiale)”*. La cap.III din contractul menționat mai sus, se stipulează: *” executantul se obligă să realizeze lucrarea în termen de 2 luni de la momentul semnării contractului”*.

Se reține că în baza contractului menționat mai sus, S.C. .X. S.R.L. a emis facturile nr. .X./2009 și nr. .X./2009 având înscrise la rubrica denumire produs *„prestări servicii conform contract nr. .X./2009”*. În baza acestor facturi, contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei.

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că prin Nota explicativă dată de d-na .X. reprezentanților .X. .X. - .X. se notifică faptul că lucrările reprezentând amenajare teren prevăzute prin contractul nr. .X./2009 încheiat între cele două societăți, nu au fost executate, contractul neavând finalitate, facturile nefiind achitate prestatorului.

Mai mult, conform bazei de date a A.N.A.F., S.C. .X. S.R.L. nu a colectat TVA aferentă facturilor emise de către S.C. .X. S.R.L., neraportând suma de .X. lei în Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2009 și nici în declarația .X. aferentă semestrului II 2009, iar potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativă de către furnizor.

Având în vedere faptul că serviciile reprezentând amenajare teren nu au fost prestate efectiv organul de soluționare a contestației reține faptul că nu se justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile nr. .X./2009 și nr. .X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L.

În ceea ce privește argumentul societății că *„exigibilitatea TVA a intervenit la data emiterii facturilor în decembrie 2009, serviciile în cauză sunt aferente operațiunilor taxabile efectuate de S.C. .X. S.R.L., în sensul că beneficiarul acestora desfășoară operațiuni taxabile și nu scutite de la plata TVA*

ceea ce confirmă îndeplinirea condiționalității de la art.145 alin.2 lit.a), iar facturile au fost emise și nu au fost semnalate ca fiind întocmite cu deficiențe de natura celor menționate explicit la art.155 alin.5 din Codul fiscal”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste prevederi legale privesc furnizorul.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și faptul că societatea contestatară a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unor servicii care nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu lucrări de amenajare terenuri.

**3.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă bunurile achiziționate de societate, constând în borcane, sticle, paleți de lemn, lădițe de lemn, se încadrează în categoria bunurilor pentru care contestatoarea avea obligația aplicării măsurilor de simplificare.**

**În fapt**, în perioada martie – iunie 2012, societatea a achiziționat borcane, sticle, paleti de lemn, lădițe de la S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât pentru bunurile achiziționate se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.160 alin.(1)-(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.01.2012:

*“Măsuri de simplificare*

*(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:[...]*

*a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:*

*1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;*

*2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;*

*3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;*

*4. livrarea materialelor prevăzute la pct.1-3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere.”*

Se reține că sunt supuse măsurilor de simplificare livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând (...) din cioburi de sticlă și sticlă, precum și livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr.46/2008 – Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit susținerilor contestatarei ”produsele aprovizionate, nu îndeplinesc aceste condiții, întrucât nu este vorba de achiziția de cioburi de sticlă și nici de material lemnos de la un prim procesator situație în care măsurile de simplificarea plății TVA sunt aplicabile cu prioritate.”

Din constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în actul administrativ fiscal atacat nu rezultă elementele care au format convingerea organului fiscal în sensul că bunurile achiziționate de S.C. .X. S.R.L. fac parte din categoria deșeurilor de materiale reciclabile, reziduurilor, etc. pentru livrarea cărora se aplică măsurile de simplificare.

Mai mult, în situația în care bunurile în cauză se încadrează în categoria deșeurilor de materiale reciclabile, reziduurilor, organul de soluționare a

contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corect măsurile de simplificare, având în vedere că potrivit art.160 alin.(3)-(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.[...]**

**(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”**

Potrivit pct.82 din HG nr.1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal :

**“(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.**

**(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.[...]**

**(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.**

**(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga**

*beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”*

Potrivit prevederilor legale mentionate se retine ca sunt obligati sa aplice masurile de simplificare atat furnizorii, cat si beneficiarii pentru livrari de bunuri constand în *deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în, borcane, sticle, ladite de lemn*, de aplicarea acestora fiind raspunzatori in egală măsura atât furnizorul cât si beneficiarul.

Pentru astfel de livrari de bunuri si servicii prestate furnizorii sunt obligati sa emita facturi pe care sa inscrie mentiunea “taxare inversa” **fara sa inscrie taxa aferenta** si fara a se face plata taxei intre furnizor si beneficiar, **iar in situatia in care prestatorul nu a facut aceasta mentiune in facturile emise, beneficiarul este obligat sa aplice taxarea inversa si sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, fara a efectua plata acesteia catre furnizor.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că la inspectia fiscala efectuată s-a constatat ca valoarea bunurilor achizitionate de contestatoare a fost înregistrată în evidenta contabila, ca deseuri rezultate, în contul de Materii prime “301” și nu în contul Mărfuri “371” pe care ulterior le livrează aplicând măsurile de simplificare. S.C. .X. S.R.L. a achiziționat aceleași bunuri (borcane, sticle, paleti de lemn, lădițe) cu taxare inversă de la diverși furnizori, iar prețul de vânzare practicat a fost același indiferent dacă achiziția a fost supusă măsurilor de simplificare sau a fost taxabilă cu cota standard de TVA.

Din analiza raportului de inspecție fiscală si a deciziei de impunere contestata se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea a achizitionat borcane, sticle, paleti de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. aferent carora a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma totala de .X. lei fara a o înscrie si ca taxă pe valoarea adaugata colectată (taxare inversa), stabilind că S.C. .X. S.R.L. datorează TVA suplimentară în sumă de .X. lei dar nu au facut si aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, aceasta suma fiind stabilita ca obligatie fiscala suplimentara de plata cu titlul de TVA.



Întrucât nici prestatorul și nici beneficiarul nu au respectat în totalitate, respectiv cu privire la toate achizițiile de bunuri, prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent**, în atare situație, **trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat într-o speță similară, în care se concluzionează că, în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru bunurile respective (borcane, sticle, paleti și ladite de lemn) și să aplice taxarea inversă, conform legii; dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat natura bunurilor achiziționate respectiv dacă acestea reprezintă deșeuri reciclabile, iar în situația în care acestea se încadrează în prevederile art.160 să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și mai mult nu au analizat dacă bunurile achiziționate intră sub incidența dispozițiilor Legii nr. .X./2011 privind regimul deșeurilor, respectiv din punct de vedere al existenței autorizării de mediu pentru deșeuri, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial** actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborate cu prevederile alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu cele ale pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit

carora: **”Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, se va desființa parțial Decizia nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru suma de .X. lei reprezentand TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie. La reverificare vor fi avute in vedere si celelalte susțineri ale societății contestatoare.

Referitor la accesoriile aferente TVA și impozitului pe profit, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

**a)** În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acesteia.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, având în vedere că a fost desființată parțial decizia de impunere contestată pentru această sumă, ca o consecință se va desființa decizia de impunere și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acesteia.

**b)** În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, precum și pentru faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente cu privire la modul de calcul și cotă aplicabilă, ca o

consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acestuia.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.214, alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.1, alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. , pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit.
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./2013** privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**3. Suspendarea soluționării contestației** formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale

suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

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

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul 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 prezentate în motivarea prezentei decizii.

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

**DIRECTOR GENERAL**