

DECIZIA NR. 2598/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.- în insolvență din mun. X,
Jud. X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 26747/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală persoane juridice 2, prin adresa nr. X/12.09.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 26747/14.09.2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/1991, având domiciliul fiscal în mun. X, str. 9 Mai, nr. 17, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. X/06.09.2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de **T lei**, din care:

- X lei impozit pe profit suplimentar de plată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Y lei TVA suplimentară de plată;
- Y lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- Y lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data confirmării de primire a plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2016, respectiv data de **04.08.2016**, potrivit confirmării anexată în copie la dosarul cauzei și data la care a fost depus la oficiul poștal plicul cu contestația în original, respectiv data de **05.09.2016**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe plicul anexat la dosarul contestației.

În urma inspecției fiscale, împotriva S.C. X S.R.L., prin reprezentanți legali, a fost formulată Sesizarea penală înregistrată la AJFP X sub nr. X/12.09.2016 și la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/P/2016.

Contestația prezintă în original semnătura administratorului special d-na AMM.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin administratorul special d-na AMM.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– SIF 2, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

I.1. PE LINIE PROCEDURALĂ

I.1.1. Raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate absolută deoarece nu cuprinde toate elementele prevăzute la art. 43 alin. 2 din OG 92/2003 respectiv mențiunea posibilității de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația.

I.1.2. Perioada 2009-2010 este prescrisă deci **Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere sunt nelegale**, fiind încălcate prevederile art. 91 alin. 1 și 2 din OG 92/2003.

I.1.3. La data efectuării controlului societatea se afla în procedura insolvenței- perioada de reorganizare judiciară, cu un plan de reorganizare care a fost aprobat și confirmat de judecătorul sindic. Astfel că, deoarece organele de control au calculat accesorii cu încălcarea prevederilor Ordinului 1573/2008 privind aprobarea deciziei comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 și a art. 41 alin. 1 și 3 din Legea 85/2006, atât pentru creanțele născute anterior procedurii, cât și pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, **Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere sunt nelegale.**

I.1.4. Contestatoarea afirmă că a transmis mai multe puncte de vedere către organele de control, care nu au fost luate în considerare la întocmirea Raportului de inspecție fiscală:

- cu privire la solicitarea de efectuare a inspecției pentru anii 2009 și 2010 s-a transmis un punct de vedere în 29.06.2016;
- în 07.07.2016 a formulat un punct de vedere raportat la modul de efectuare a inspecției fiscale;
- în 28.07.2016 a transmis punct de vedere cu privire la proiectul de raport de inspecție fiscală;
- în 02.08.2016 a transmis punct de vedere prin care solicită continuarea inspecției cu luarea în considerare a tuturor înscrisurilor puse la dispoziție.

I.1.5. Petenta precizează că în conținutul Raportului de inspecție fiscală se ține cont de o serie de informații care au fost furnizate de un fost director economic deși societatea are reprezentant legal în persoana administratorului special.

Tot ca aspect de nelegalitate a Raportului de inspecție fiscală, petenta precizează că organele de control nu au avut în vedere declarația depusă de societate în temeiul art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal și că în actele de control concluziile nu au la bază documentele prezentate ci aprecieri privind relațiile de rudenie între asociați.

I.2. PE FOND

a) Referitor la *Cheltuielile nedeductibile aferente discountului acordat către SC TTT SRL* petenta afirmă că nu au fost aduse argumente legale și nu s-a ținut cont de documentele transmise.

b) Referitor la *Documentele care nu au fost înregistrate în evidența contabilă sau care au fost înregistrate eronat în evidență* petenta susține că au fost prezentate documentele fiscale solicitate și că organele de control au avut în vedere doar declarațiile unei persoane ca nu are nicio calitate în societate.

c) În ceea ce privește *Veniturile estimate datorită lipsei de documente din plaja de numere* petenta precizează că facturile au făcut obiectul dosarului nr. X/85/2012 al Curții de Apel X și că aceste facturi au fost puse la dispoziția organelor de control.

d) Referitor la *Cheltuieli care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile* petenta susține că au fost preluate mențiuni din RIF-ul din 2011 fără a fi efectuată verificarea impusă de lege. Totodată se afirmă că pentru locația din X, șos. X nr. 77C, au fost prezentate avizele și licențele care atestă că aici a funcționat o unitate de brutărie, astfel că SC TTT SRL a refacturat consumuri efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

e) În ceea ce privește *Cheltuielile pentru care contribuabilul nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice materiale corespunzătoare* contestatoarea precizează că a prezentat toate documentele solicitate de organele de control respectiv contractele încheiate cu HRI, TI, DM, TTT precum și dovezile aferente serviciilor prestate.

f) În ceea ce privește *Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative* se afirmă că au fost prezentate documentele dar organele de control nu au ținut cont de acestea.

g) În ceea ce privește *Veniturile neînregistrate aferente închirierii de echipamente de panificație*, pentru care s-a calculat impozit pe profit până în octombrie 2011, petenta susține că a fost întocmit Actul adițional nr. 2/23.03.2010 la contractul nr. 402/11.04.2009 de închiriere a echipamentelor de panificație, prin care contractul a încetat începând cu data de 01.04.2010.

h) În ceea ce privește *Cheltuielile nedeductibile cu amortizarea echipamentelor tehnologice* petenta afirmă că din fișa bunului reies alte sume amortizate și că organele fiscale nu au prezentat nicio dovadă că pentru aceste echipamente s-au înregistrat amortizări care ar fi influențat

declarația de impozit pe profit.

i) Referitor la *Veniturile neînregistrate aferente operațiunii de subînchiriere a spațiului din X, str. Nicolae Bălcescu nr. 26, către SC B SRL* se afirmă că nu s-a avut în vedere că, prin BPI nr. 13574/16.12.2011 închirierea acestui spațiu către SC B SRL s-a supus aprobării Comitetului Creditorilor al SC TTT SRL, prin urmare contractul în temeiul căruia SC X SRL deținea spațiul a fost denunțat de administratorul judiciar BDO anterior.

j) La stabilirea *Veniturilor neînregistrate aferente operațiunii de închiriere a spațiului din X, str. 9 Mai nr. 17* nu s-a ținut cont de faptul că acest contract de închiriere a fost reziliat.

k) La stabilirea *Veniturilor neînregistrate aferente operațiunii de subînchiriere a spațiului din mun. B, b-dul Iuliu Maniu nr. 97, bl. A parter*, nu s-a avut în vedere data încetării contractului deși s-au prezentat toate documentele.

l) La stabilirea *Veniturilor neînregistrate aferente operațiunii de închiriere a spațiului din X, str. Arad nr. 42* pentru care au fost încheiate contractele de închiriere nr. 122, 123, 124 și 125 nu s-a ținut cont că au fost întocmit acte adiționale prin care aceste contracte au încetat de drept înainte de termen, ca urmare a voinței părților.

m) Referitor la *Înregistrarea cu întârziere a veniturilor din prestări de servicii de închiriere* societatea precizează în susținerea contestației că facturile emise către EDCM și AT nu au avut la bază contracte de închiriere ci doar discuții care nu s-au concretizat prin încheierea de contracte iar spațiul nu a fost predat către aceștia, facturile fiind anulate.

n) În ceea ce privește *Veniturile neînregistrate aferente utilităților pentru spațiul din X, str. Arad nr. 42, puse la dispoziția chiriașilor*, petenta atrage atenția că perioada este prescrisă și că este anterioară sentinței de deschidere a procedurii insolvenței și afișării tabelului definitiv.

o) Referitor la *Cheltuielile nedeductibile aferente lipsei din gestiune* petenta susține că a prezentat toate documentele financiare și au fost transmise obiecțiuni scrise cu privire la acest aspect, dar organele de control nu au ținut cont de acestea.

p) În ceea ce privește *Cheltuielile cu scăderea din gestiune nejustificată a mărfurilor* se precizează că organele de control nu au avut în vedere înscrisurile prezentate.

r) Referitor la *Veniturile neimpozabile aferente serviciilor prestate în anul 2008* se precizează că acest punct vizează o perioadă care este prescrisă, respectiv anul 2008.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, perioada verificată fiind 01.01.2009-30.06.2015. Tot prin Decizia de impunere nr. F-X/29.07.2016 s-a stabilit în sarcina societății și TVA de plată în sumă de Y lei, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de Y lei și penalități de întârziere în sumă de Y lei, perioada verificată fiind 01.05.2011-31.10.2015.

În data de 11.12.2015, organele de control au întocmit Avizul de inspecție fiscală F-X/11.12.2015, prin care s-a prevăzut ca dată de începere a inspecției fiscale la SC X SRL- în insolvență, data de 11.12.2015.

Avizul mai sus menționat a fost remis sub semnătură lichidatorului judiciar SC X SPRL în data de 14.12.2015. Tot la această dată, în vederea comunicării avizului, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul social al SC X SRL din localitatea X str. 9 Mai nr. 17 și la punctul de lucru din X str. Arad nr. 42 dar nu au găsit la aceste adrese pe administratorul special d-na MMA și nu s-au putut înscrie în Registrul Unic de Control acesta nefiind prezentat. Urmare a deplasării efectuate a fost întocmit Procesul verbal înregistrat la A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 356343/15.12.2015.

Organele de inspecție fiscală au solicitat documentele contabile și fiscale ale SC X SRL de la lichidatorul X SPRL, reprezentată de d-nul LM, dar prin adresa nr. 595/14.12.2015, înregistrată la AJFP X sub nr. 356654/15.12.2015, acesta a comunicat faptul că toate documentele contabile

se află în posesia SC X SRL, iar în dosarul de insolvență societatea și-a precizat locul de corespondență ca fiind în X str. Arad nr. 42.

Deoarece nu au intrat în posesia documentelor necesare efectuării inspecției, organele de control au transmis administratorului special Invitația înregistrată la A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 356243/15.12.2015. Deși atât la sediu social cât și la punctul de lucru din X str. Arad nr. 42 a fost confirmată primirea în data de 21.12.2015, d-na MMA nu s-a prezentat în data de 22.12.2015 la sediul A.J.F.P. X cu documentele solicitate.

În data de 09.03.2016 SC X SRL a transmis adresa înregistrată la A.I.F. X sub nr. 600/09.03.2016, prin care solicită suspendarea inspecției fiscale pentru 30 zile deoarece perioada controlată necesită pregătirea unui volum mare de documente și administratorul special este plecat din țară pentru două săptămâni. Astfel că, în temeiul art. 127 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală a fost suspendată începând din 11.03.2016 și reluată din 16.06.2016.

În Raport de menționează că pentru perioada mai 2011– noiembrie 2011, au fost puse la dispoziție doar documente primare (facturi utilități, factura nr. 846/03.10.2011 emisă de KC SRL) fără jurnale vânzări– cumpărări sau registru jurnal, balanțe de verificare, iar pentru perioada 01.01.2009 - 30.04.2011, perioadă verificată din punct de vedere al TVA, nu au fost prezentate documente financiar contabile, organele de inspecție fiscală înscriind în actul de control influențele constatărilor reținute în rapoartele de inspecție fiscală întocmite anterior asupra impozitului pe profit din acea perioadă.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

Referitor la impozitul pe profit perioada verificată 01.01.2009-30.06.2015

a) Cheltuieli nedeductibile aferente discountului acordat SC TTT SRL

În urma verificărilor s-a constatat că în perioada ianuarie 2009 – aprilie 2009 societatea supusă verificării a înregistrat tranzacții comerciale cu SC TTT SRL (vânzare- cumpărare marfă) și activități de alimentație publică tip fast food (activități de comercializare a produselor „F” prin magazinele SC TTT SRL din mun. M și D, produse achiziționate de la SC F SRL și vândute ulterior diferitelor persoane fizice).

În fapt, SC X SRL a cumpărat marfă de la SC TTT SRL pe care a revândut-o către aceeași societate la prețul de achiziție (fără să perceapă adaos comercial). În data de 20.04.2009, societatea verificată a emis către SC TTT SRL factura în roșu nr. 150, cu baza de X lei și TVA în sumă de Y lei, reprezentând “discount rulaj marfa ianuarie – aprilie 2009”. Astfel, societatea verificată a diminuat veniturile din contul 767-*Venituri din sconturi obținute* cu suma de X lei și TVA colectată cu Y lei.

Ulterior, societatea verificată a efectuat corecția contului de venituri 767 cu suma de -X lei pe seama contului de cheltuieli 667-*Cheltuieli privind sconturile acordate* în debitul căruia înregistrează această sumă.

Prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2009, societatea verificată a declarat TVA colectată în sumă de – Y lei.

Deoarece din verificările efectuate a reieșit faptul că în perioada ianuarie – aprilie 2009 cantitatea de marfă achiziționată de la SC TTT SRL este egală cu cantitatea de marfă vândută către aceeași societate, tranzacțiile având aceeași valoare a bazei impozabile și a TVA, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat forma tranzacțiilor economice desfășurate de societatea verificată cu SC TTT SRL, considerând că obiectul facturii nr 150/20.04.2009 “discount rulaj marfă ianuarie – aprilie 2009” este aferent unei operațiuni care nu are la baza fundamente economice, factura neîndeplinind astfel condițiile pentru a dobândi calitatea de document justificativ conform art. 6 din Legea nr 82/1991 – Legea Contabilității cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere că prin “Declaratia privind impozitul pe profit” depusă pentru anul 2009, SC X SRL nu a considerat suma de X lei cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, în baza prevederilor art. 21, alin. 4, lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 44 din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice

de aplicare a Codului Fiscal, s-a stabilit pentru anul 2009 o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei.

Organele de control fac precizarea că, în conformitate cu prevederile art. 7, punctul 21, lit c) din Legea 571/2003, SC TTT SRL și SC X SRL sunt persoane juridice române afiliate.

b) Documente care nu sunt înregistrate în evidența contabilă sau care au fost înregistrate parțial în evidență.

Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat faptul că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturile de vânzare:

- SB nr. 660/06.04.2011 în valoare de X lei cu TVA aferentă în sumă de Y lei emisă pentru beneficiarul SC TTT SRL, reprezentând carne porc lucru;

- SB nr. 709/23.10.2010 în valoare de X lei cu o TVA aferentă în sumă de Y lei emisă pentru beneficiarul SC TTT SRL, reprezentând zahăr Cristal Solaris;

- SB nr. 730/18.12.2010 în valoare de X lei cu o TVA aferentă în sumă de Y lei, reprezentând zahăr Cristal Solaris;

- și a înregistrat în jurnalul de vânzări și evidența contabilă în data de 18.12.2010, parțial din factura 1409/02.12.2010 emisă pentru beneficiarul SC B SRL reprezentând cv. chirie luna dec. 2010, factură care are valoarea de X lei cu TVA aferentă în sumă de Y lei, respectiv suma de X lei cu TVA în sumă de Y lei.

În nota explicativă dată, referitor la această constatare, doamna DI (împuternicită a administratorului) a menționat că motivul pentru care aceste facturi nu au fost înregistrate este neglijența departamentului de contabilitate în verificarea jurnalelor de vânzări și a documentelor justificative.

Având în vedere faptul că societatea verificată nu a înregistrat/a înregistrat parțial în evidența contabilă facturile de vânzare menționate mai sus, în urma inspecției s-au stabilit pentru perioada octombrie 2010 – aprilie 2011 venituri suplimentare în sumă totală de X lei.

c) Venituri estimate datorită lipsei de documente din plaja de numere

Urmare a verificărilor efectuate la SC X SRL, având ca obiect TVA pentru perioada 01.10.2009 – 30.04.2011, s-a constatat faptul că nici în jurnalele de vânzări și nici în evidența contabilă nu se regăsesc un număr de 21 de facturi, emise din carnetul pretipărit formular A5 având numerele 554, 555, 556, 565, 566, 573, 576, 583, 586, 589, 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 600, societatea neputând face dovada anulării acestora.

Întrucât contribuabilul, prin reprezentantul legal, nu a prezentat documentele financiar-contabile ale societății, precizând că nu pune la dispoziție documentele pentru perioada cuprinsă între anii 2009 – noiembrie 2011, motivând că, având în vedere faptul că în data de 21.11.2011 a fost deschisă procedura insolvenței pentru SC X SRL, nicio inspecție fiscală nu mai poate fi efectuată pentru această perioadă, pentru a determina obligațiile datorate bugetului de stat organul fiscal a estimat veniturile impozabile aferente facturilor neînregistrate în evidența contabilă.

Pentru estimarea veniturilor organul de inspecție fiscală a utilizat metoda produsului/serviciului și a volumului, prevăzută de Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală. Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care poate determina numărul produselor din perioada supusă controlului.

Astfel, pentru determinarea veniturilor societății s-a avut în vedere că din plaja de numere a carnetului format A5 cu facturi numerotate de la 551 – 600 lipsesc 21 de facturi iar conform evidenței contabile, din acest facturier au fost emise și înregistrate 29 de facturi astfel:

- 10 facturi din intervalul 551- 563 în luna iunie 2010
- 8 facturi din intervalul 564 – 574 în luna iulie 2010
- 5 facturi din intervalul 575 – 580 în luna august 2010
- 4 facturi din intervalul 581 – 585 în luna septembrie 2010
- 2 facturi din intervalul 587 – 588 în luna octombrie 2010.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/28.07.2011 s-a menționat faptul că societatea nu a inclus în plaja de numere din Decizia de numerotare a facturilor aferentă anului 2010 și intervalul de la 551 până la 600 format A5. Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații doamnei DI, împuternicit al administratorului, cu privire la acest fapt, aceasta precizând că plaja de numere de la 551 la 600 format A5, lipsește din cauza existenței unui alt facturier din aceeași plajă de numere

însă format A4. De asemenea, în nota explicativă doamna DI a declarat faptul că facturierul mai sus menționat nu a fost găsit fizic și că nu poate face dovada anulării celor 21 de facturi din plaja de numere de la 551 până la 600 format A5.

Organele de inspectie fiscala au stabilit un venit mediu pe factură emisă și înregistrată în sumă de VM lei, calculat ca raport între veniturile totale înregistrate de către societate în anul 2010 și perioada ianuarie – aprilie 2011 și numărul de facturi emise în această perioadă (367 buc + 56 buc) rezultând un venit total estimat de **X lei** (VM lei x 21 facturi lipsă).

De asemenea, având în vedere faptul că:

- facturile nr. 551 și 563, format A5 sunt emise în luna iunie 2010
- facturile nr. 564 și 574, format A5 sunt emise în luna iulie 2010
- facturile nr. 575 și 580, format A5 sunt emise în luna august 2010
- facturile nr. 581 și 585, format A5 sunt emise în luna septembrie 2010
- facturile nr. 587 și 588, format A5 sunt emise în luna octombrie 2010

organele de inspectie fiscala consideră că veniturile estimate aferente facturilor lipsă corespund următoarelor perioade:

- iunie 2010 pentru un număr de trei facturi (nr. 554, 555, 556)
- iulie 2010 pentru un număr de trei facturi (nr. 565, 566, 573)
- august 2010 pentru factura nr. 576
- septembrie 2010 pentru factura nr. 583
- octombrie 2010 pentru factura nr. 586
- decembrie 2010 pentru un număr de 12 facturi (nr. 589, 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 600).

d) Cheltuieli care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile

În perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de X lei care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile astfel:

- în luna aprilie 2011, în baza facturilor nr. 4685860/29.04.2011 și nr. 4685863/30.04.2011 emise de către SC TTT SRL, reprezentând "refacturare consum energie electrică septembrie 2009 – februarie 2011 cf. anexă" și "refacturare consum gaze naturale cf.anexă", au fost deduse cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de Y lei. Așa cum rezultă din anexele la aceste facturi, utilitățile au fost consumate în locațiile din X, str. Șos Alba Iulia nr. 9998 FN (energie electrică) și nr. 77C (gaz), spații care nu erau evidențiate în contabilitatea societății nici în clasa de imobilizări și nici în conturile extrabilanțiere. În nota explicativă dată de doamna DI, aceasta a declarat faptul că aceste utilități aparțin unei locații pentru care nu era justificată refacturarea, rezultând astfel faptul că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile ale SC X SRL.

- în baza facturii nr. 0076985/27.02.2010 emisă de către SC B&B C SRL având ca obiect produse cosmetice în sumă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei și a facturii nr. 100016/29.03.2010 emisă de SC SM Romania SRL având ca obiect ceas Breitling în sumă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei, au fost deduse cheltuieli în sumă totală de X lei. În Raport se precizează că produsul ceas Breitling a fost înregistrat în evidența contabilă în contul de imobilizări 214- „Mobilier, aparatură birotică....” cu suma de X lei și au fost deduse cheltuieli cu amortizarea începând cu luna martie 2010 pe o perioadă de 48 luni (X lei/lunar).

Deoarece achizițiile prezentate mai sus nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, având în vedere prevederile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X lei.

e) Cheltuieli pentru care contribuabilul nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare

În perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii din care suma de X lei se compune din:

- "prestări servicii " în valoare totală de X lei (Y lei TVA aferentă) înregistrate în baza unui număr de trei facturi emise de către SC HRI SRL, societate deținută și administrată în perioada emiterii acestor facturi de către MC (70%) și MMA (30%), persoane care au și calitatea de directori în societatea X SRL și sunt părinții domnului MDȘ, administrator și asociat majoritar al SC X SRL

(98%);

- „prestări servicii” și „modernizare spațiu” în valoare totală de X lei (Y lei TVA aferentă) în baza a două facturi emise de SC TTT SRL, societate administrată de către MC și deținută de către MC (70%) și MMA (30%), părinții domnului MDȘ, administrator și asociat majoritar al SC X SRL (98%);

- „intermedieri vânzări imobile” în valoare totală de X lei (Y lei TVA cu taxare inversă) în baza a două facturi emise de către SC TI SRL, societate administrată de către MC și deținută de către MC (70%) și MMA (30%), părinții domnului MDȘ, administrator și asociat majoritar al SC X SRL (98%);

- „venituri din marketing” în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei, în baza facturii seria DM nr. 50/16.03.2011 emisă de SC DM SRL, societate deținută și administrată de către MC (50%) și MMA (50%);

- „prestări servicii conform contract” în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei, în baza facturii nr. 124/07.10.2010 emisă de SC BH SRL.

Prin adresa înregistrată la DG.F.P. X- Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 8992/23.06.2011, a fost solicitată prezentarea de contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente din care să reieșă natura serviciilor facturate și scopul achiziționării acestora, însă societatea verificată nu a prezentat niciun document care să justifice necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate și care este natura acestor servicii.

- „reclamă și publicitate conform contract” în sumă X lei, cu TVA aferentă de Y lei (pentru care s-au aplicat măsuri de simplificare) în baza facturii nr. 917/31.12.2009 emisă de SC TTT SRL. Pentru aceste servicii societatea verificată a prezentat Contractul de prestare servicii marketing și studii de piață nr. 128/11.11.2009 al cărui obiect îl reprezintă prestarea de către prestator, prin mijloace specifice, a serviciilor de marketing, studiere a pieței și sondare a a opiniei publice, în funcție de solicitările beneficiarului, însă SC X SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun raport, situație sau alte documente privind rezultatele de sondare a pieței și opiniei publice din care să rezulte care au fost solicitările beneficiarului și dacă acestea au fost efectuate.

În data de 07.07.2016, i-au fost solicitate d-nei MMA, pe e-mail, aceste documente care să justifice necesitatea prestărilor de servicii mai sus menționate, însă acestea nu au fost puse la dispoziție.

Urmare acestui fapt, având în vedere prevederile art. 21 alin. 4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă totală de X lei.

f) Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative

În perioada octombrie 2009 – decembrie 2010 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X lei pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative. Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. sub nr. 8992/23.06.2011 și la societatea verificată sub nr. 48/23.06.2011, precum și prin Invitațiile nr. 356243/15.12.2015 și nr. 2271/22.06.2016, a fost solicitată prezentarea documentelor justificative în baza cărora a fost efectuată înregistrarea cheltuielilor mai sus menționate, însă acestea nu au fost puse la dispoziție.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X22 lei.

g) Venituri neînregistrate aferente închirierii de echipamente de panificație

Conform contractului de închiriere utilaje nr. 402/11.04.2009 încheiat cu SC TTT SRL, SC X SRL îi închiriază acesteia un echipament de panificație pentru brutărie începând cu data de 11.04.2009. Prețul stabilit prin contract este de X euro + TVA/lună.

Din verificările efectuate a reieșit faptul că în perioada verificată, SC X SRL nu a facturat prețul acestei chirii și nu colectat TVA.

Conform documentelor prezentate de către SC X SRL, în cadrul controlului început în luna decembrie 2015, în luna noiembrie 2011 o parte din echipamentele de panificație achiziționate de la SAS B Franța, care au fost închiriate din 11.04.2009 la prețul de X euro (+TVA)/lună, pe o perioadă nedeterminată, către SC TTT SRL X, au fost adjudecate de către SAS B Franța în baza Procesului verbal de licitație nr. 177/2011/21.10.2011, întocmindu-se de către BEJ NCC facturile de executare silită nr. 1035629/15.11.2011, nr.1035630/15.11.2011, nr. 1035631/15.11.2011, nr. 1035632/15.11.2011. Date fiind acestea, organele de control au considerat că SC X SRL a

închiriat pentru SC TTT SRL echipamentele de panificație achiziționate de la SAS B Franța până în luna octombrie 2011 și că avea obligația facturării chiriei inclusiv pentru această lună.

În baza prevederilor art. 19, alin 1 din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Titlului II, punctul 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, societatea avea obligația să înregistreze venituri din închiriere și să includă aceste sume în veniturile impozabile aferente perioadei aprilie 2009– octombrie 2011.

În consecință, având în vedere starea de fapt constatată și prevederile legale anterior menționate, organul de inspecție fiscală a stabilit un venit impozabil suplimentar aferent perioadei aprilie 2009 – octombrie 2011 în sumă totală de X lei.

h) Cheltuieli nedeductibile cu amortizarea echipamentelor tehnologice

Din verificarile efectuate s-a constatat faptul că în perioadele 01.11.2011– 31.12.2012 și 01.02.2015– 30.06.2015, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă cheltuieli lunare cu amortizarea, aferentă unor echipamente tehnologice (Bandă preluare pachete + masă baxare, Banda reversibilă Bongard SF 500 N, Cărucior ST de fermentare mini Buzuna, Dospitor Final Bongard BFE, Dospitor Final Bongard BFE, Fermentator FLN 300 Agriflex pt. drojdie), echipamente de panificație achiziționate de la SAS B Franța și care au fost închiriate până în luna octombrie 2011 la SC TTT SRL. Aceste echipamente nu au fost utilizate de către SC X SRL în activitatea desfășurată, neînregistrându-se în evidența contabilă venituri din panificație.

Având în vedere prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea echipamentelor tehnologice, în sumă totală de X lei.

i) Venituri neînregistrate aferente operațiunii de subînchiriere a spațiului din X, str. Nicolae Bălcescu nr. 26 către SC B SRL

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a încheiat cu SC B SRL contractul de subînchiriere nr. 5/10.02.2010 având ca obiect spațiului situat în X, str. Nicolae Bălcescu nr. 26, pe o perioadă de un an începând cu data de 01.03.2010. Conform prevederilor contractuale prețul chiriei este de X euro/lunar, la care se adaugă TVA.

Deoarece din documentele contabile puse la dispoziție, s-a constatat faptul că ultimele facturi de chirie emise către SC B SRL au fost în lunile octombrie și noiembrie 2011, au fost solicitate de la reprezentantul contribuabilului documente justificative suplimentare. În urma solicitării a fost transmisă o convenție de încetare a contractului de subînchiriere începând cu data de 17.01.2012, semnată doar de către SC X SRL și transmisă pe fax către SC B SRL în data de 17.01.2012, motiv pentru care organele de control au cerut de la SC B SRL, în data de 13.07.2016, actele adiționale aferente acestui contract.

Conform documentelor transmise de SC B SRL, la contractul nr. 5/10.02.2010 a fost încheiat actul adițional nr. 2/28.12.2010 potrivit căruia se prelungește durata contractului de închiriere, până la data de 31.12.2013 și actul adițional nr. 3/28.10.2011, prin care s-a modificat durata contractului de închiriere până la data de 31.12.2012. Societatea B SRL nu a transmis alt act de reziliere al contractului nr. 5/10.02.2010 însa a comunicat faptul că prestările de servicii au avut loc până la sfârșitul anului 2011.

Deoarece în evidența contabilă, societatea a înregistrat venituri din subînchiriere aferente acestui contract în sumă de X lei, însă conform contractului, actelor adiționale și celor declarate de către SC B SRL, pentru perioada martie 2010 – decembrie 2011, avea obligația facturării valorii de X lei, în urma inspecției s-a stabilit o diferență de **venituri neînregistrate în sumă de X lei**, la calculul căreia s-a ținut cont atât de faptul că nu au fost înregistrate venituri din chirie pentru lunile ianuarie 2011– octombrie 2011, cât și de faptul că la calculul bazei impozabile a fost utilizat un curs valutar eronat, de 3,9852 lei și nu cursul de la data facturării așa cum este prevăzut în contractul încheiat între părți.

În Raportul de inspecție fiscală se mai precizează că factura 409/02.12.2010 emisă pentru clientul SC B SRL, reprezentând contravaloare chirie luna dec. 2010 în valoare de X lei cu TVA aferentă în sumă de Y lei, a fost înregistrată eronat în evidențele contabile cu la valoarea de X4 lei cu TVA în sumă de Y lei, această aspect fiind tratat anterior la punctul b) „Documente care nu sunt înregistrate în evidența contabilă sau care au fost înregistrate eronat în evidență.”

j) Venituri neînregistrate aferente operațiunii de închiriere a spațiului din X, str. 9 Mai nr. 17

Din verificările efectuate s-a constatat că SC X SRL a încheiat cu SC TC SRL Contractul de închiriere nr. 20/08.03.2010 pentru spațiul situat în X, str. 9 Mai nr.17, pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 01.04.2010. Prețul chiriei a fost stabilit la valoarea de X euro/lunar, la care se adaugă TVA.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri din chirii aferente acestui contract în sumă de X lei, însă conform contractului avea obligația înregistrării valorii de X lei, rezultând astfel o diferență în sumă de X lei, cauzată de neînregistrarea chiriei aferentă lunilor decembrie 2010 – martie 2011.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile cu suma de X lei.

k) Venituri neînregistrate aferente operațiunii de subînchiriere a spațiului din mun. B, B-dul Iuliu Maniu nr. 97, bl. A, parter

Din verificările efectuate organele de control au constatat că SC X SRL a încheiat cu SC DM SRL contractul nr. 17/26.10.2009 având ca obiect subînchirierea spațiului situat în mun. B, b-dul Iuliu Maniu nr. 97, bl. A, parter, pentru o perioadă de 5 ani, începând cu data de 26.10.2009, prețul chiriei fiind stabilit pentru primele 12 luni la X euro/lunar, la care se adaugă TVA și la X euro/lunar, la care se adaugă TVA, pentru următoarele 12 luni.

În raportul de inspecție se precizează că SC X SRL a închiriat acest spațiu de la SC KC SRL conform contractului nr. 3/26.10.2009 și a înregistrat achiziții, reprezentând chirie spațiu până în luna octombrie 2011 inclusiv. Societatea nu a pus la dispoziția organelor de control fișa de cont aferentă acestui furnizor, iar ultima factură identificată în evidența contabilă de la SC KC SRL este factura nr. 846/03.10.2011 și reprezintă contravaloare prestări servicii chirie spațiu pe luna octombrie 2011 conform contract nr. 3/26.10.2009. Urmare a acestui fapt, în baza prevederilor art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, organele de control au apreciat că la rândul său SC X SRL a subînchiriat spațiul închiriat de la SC KC SRL pentru SC DM SRL inclusiv în luna octombrie 2011.

Deoarece, conform evidenței contabile, societatea a facturat pentru clientul SC DM SRL chirie în sumă de X lei, iar conform contractului avea obligația facturării valorii de X lei, s-a stabilit o diferență de venituri neînregistrate în sumă de X lei, aferentă perioadei iulie 2010 – octombrie 2011.

l) Venituri neînregistrate aferente operațiunii de închiriere a spațiului din X, str. Arad nr. 42

Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL, în calitate de locator, a încheiat cu diverși clienți contracte de închiriere, pentru diferite suprafețe din spațiul situat în X, str. Arad nr. 42 astfel:

- contractul nr. 122/14.08.2009 cu SC TBG SRL – pentru o suprafață de 412 mp. Conform contractului, prețul chiriei este stabilit la valoarea de X euro/lunar (preț fără TVA), preț care a fost modificat prin actul adițional nr. 2 încheiat în data de 01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA) începând cu data de 01.09.2009;

- contractul nr. 123/14.08.2009 cu SC HRI SRL – pentru o suprafață de 206 mp. Conform contractului, prețul chiriei este de X euro/lunar (fără TVA), preț care a fost modificat prin actul adițional nr. 2 încheiat în data de 01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA), începând cu data de 01.09.2009;

- contractul nr. 124/14.08.2009 cu SC DM SRL - pentru o suprafață de 412 mp. Conform contractului, prețul chiriei este de X euro/lunar (fără TVA), preț care a fost modificat prin actul adițional nr. 2 încheiat în data de 01.04.2010 la suma de X euro fără TVA, începând cu data de 01.09.2009;

- contractul nr. 125/14.08.2009 cu SC TTT SRL - pentru o suprafață de 2.884 mp. Conform contractului, prețul chiriei este de X euro/lunar (fără TVA), preț care a fost modificat prin actul adițional nr. 2 încheiat în data de 01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA), începând cu data de 01.09.2009;

- contractul FN /05.10.2010 cu SC TI SRL, conform căruia prețul chiriei este de X euro/lunar (fără TVA). Cu privire la acest contract, din verificările efectuate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost înregistrate venituri conform prevederilor contractuale.

Cu privire la actele adiționale nr. 2 la contractele nr. 122/14.08.2009, nr. 123/14.08.2009, nr.

124/14.08.2009 și nr. 125/14.08.2009 organele de control au constatat că au fost încheiate la o dată ulterioară cele de la care precizează că produc efecte fiind încălcalte prevederile art. 15 alin (2) din Constituția României „legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile”. De asemenea se constată că SC X SRL este afiliată cu cele patru societăți (SC TBG SRL, SC HRI SRL, SC DM SRL, SC TTT SRL) acestea fiind deținute și administrate, în perioada derulării contractelor, de către d-l MC respectiv de către d-na MMA, părinții domnului MDȘ, administratorul SC X SRL.

Întrucât societatea nu putea modifica valoarea chiriei retroactiv, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile impozabile cu următoarele sume:

- pentru contractul nr. 122/14.08.2009 cu suma de **X lei**;
- pentru contractul nr. 123/14.08.2009 cu suma de **X lei**;
- pentru contractul nr. 124/14.08.2009 cu suma de **X lei**;
- pentru contractul nr. 125/14.08.2009 cu suma de **X lei**;

actele adiționale producând efecte după data la care au fost încheiate.

În cadrul controlului început în luna decembrie 2015 societatea a prezentat organelor de control și contractul de închiriere FN/ 01.01.2013 încheiat cu SC TBG SRL având ca obiect o suprafață de 412 mp din spațiul situat în X str. Arad nr. 42, cu destinația birouri, plus spațiu de depozitare și teren aferent. Contractul este valabil în perioada 01.01.2013 – 31.12.2016 iar chiriașul se obligă să plătească o chirie lunară reprezentând echivalentul în lei al sumei de X euro (fără TVA), sumă calculată la cursul BNR din ziua facturării. Referitor la modul de derulare a acestui contract, organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2013– iunie 2015 prestările de servicii chirie spațiu au fost facturate potrivit contractului încheiat, însă nu în perioada în care acestea au fost prestate.

În completare la Punctul de vedere formulat, SC X SRL a transmis organelor de inspecție fiscală **următoarele documente**:

Referitor la relația contractuală cu SC TBG SRL

- Actul adițional nr. 2 la contractul nr. 122/14.08.2009, prin care se modifică prețul la chirie la 500 euro (fără TVA) începând cu data de 01.09.2009”. Spre deosebire de Actul prezentat la controlul anterior și anexat la Raport de inspecție fiscală F-Y/28.07.2011, data de încheiere a actului prezentat la punctul de vedere este 01.09.2009, iar în cel prezentat anterior este 01.04.2010. De asemenea se constată și diferențe privind caracteristicile de redactare și semnăturile părților.

- prin Actul adițional nr. 2 la contractul de locațiune nr. 122/14.08.2009, încheiat în 01.09.2009, este prevăzut că “Întrucât veniturile Locatarului au scăzut considerabil, datorită crizei economice pe care o traversăm, acesta beneficiază de o perioadă de grație de 6 luni de la plata chiriei, respectiv pentru perioada ianuarie – iunie 2010”. Organele de control rețin că în cadrul controlului efectuat în anul 2011 s-a prezentat un Act adițional nr.1 la contractul de locațiune nr. 122/14.08.2009 în care se specifică același lucru dar în care data la care a fost întocmit este 19.03.2010.

- convenția de încetare a contractului de închiriere potrivit căreia Contractul de închiriere din data de 14.08.2009 încetează începând cu data de 01.07.2010. În legătură cu acest aspect organele de inspecție constată că în anexa nr. 31 la Raportul de inspecție fiscală F-Y/28.07.2011, care a vizat perioada 01.10.2009 – 30.04.2011, se prezintă facturile care au fost emise de către SC X SRL, în perioada verificată, care au ca obiect tocmai contravaloare servicii de închiriere spațiu conform contractului 122/14.08.2009 (ultima fiind factura nr. 1435/31.03.2011 reprezentând cv chirie aferentă lunii martie 2011- 500 euro). Rezultă deci că în contradicție cu convenția de încetare a contractului începând cu data de 01.07.2010 prezentată, societatea a facturat contravaloare servicii închiriere spațiu și în luna martie 2011.

Date fiind toate cele mai sus reținute, deoarece documentele transmise de către SC X SRL nu reflectă realitatea economică, aferent serviciilor de închiriere spațiu pentru clientul SC TBG SRL, organele de control apreciază că în perioada mai 2011 – iunie 2015 societatea avea obligația înregistrării veniturilor în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloare prestări servicii închiriere spațiu situat în str. Arad nr. 42, X.

Referitor la relația contractuală cu SC HRI SRL

- notificarea nr. 72/05.04.2010 potrivit căreia SC X SRL solicită încetarea contractului de locațiune înregistrat sub nr. 123/14.08.2009 pentru imobilul situat în X str. Arad nr. 42 începând cu

data de 15.04.2010.

Contrar celor prevăzute în acest document, organele de control menționează că ultima factură a fost înregistrată în evidența contabilă în luna martie 2011 (nr. 1434/31.03.2011) și reprezintă cv chirie aferentă lunii martie 2011 (200 euro).

Astfel, având în vedere faptul că în conformitate cu datelor furnizate de Registrul Comerțului, SC HRI SRL a figurat cu sediul social în X str. Arad nr. 42, până la data de 04.03.2014, când societatea a fost radiată, precum și urmare a analizării documentelor prezentate cu ocazia inspecției fiscale – Rambursare TVA din anul 2011 și a celor prezentate în completare la punctul de vedere, organele de control apreciază că în perioada mai 2011 – februarie 2014 societatea avea obligația înregistrării veniturilor în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloare prestări servicii închiriere spațiu situat în str. Arad nr. 42, X.

Referitor la relația contractuală cu SC DM SRL

Societatea nu a prezentat alte documente suplimentare, astfel că, având în vedere faptul că în conformitate cu datelor furnizate de Registrul Comerțului SC DM SRL a figurat cu sediul social în X str. Arad nr. 42, până la data de 04.09.2014, când a fost radiată, deoarece nu a fost prezentat niciun document din care să rezulte modificări ulterioare datei de 31.03.2011 (dată la care a fost înregistrată factura nr. 1437/31.03.2011, emisă pentru SC DM SRL, reprezentând chirie aferentă lunii martie 2011 – 500 euro), s-a stabilit că societatea avea obligația înregistrării de venituri din închiriere pentru perioada mai 2011 – august 2014, în sumă de **X lei**.

Referitor la relația contractuală cu SC TTT SRL

- actul aditional nr. 3/01.09.2011 la contractul de închiriere nr. 125/14.08.2009 prin care s-a decis rezilierea contractului începând cu data de 15.09.2011.

Astfel, se constată că societatea avea obligația înregistrării de venituri din chirii în baza contractului nr. 125/14.08.2009, aferent perioadei mai 2011 – septembrie 2011, în urma controlului fiind calculate venituri suplimentare în sumă de **X lei**.

Referitor la relația contractuală cu SC TI SRL

Societatea nu a prezentat alte documente suplimentare, astfel că, având în vedere faptul că începând cu luna iunie 2006 și până în prezent SC TI SRL figurează la Registrul Comerțului cu sediul social la adresa din X str. Arad nr. 42, organele de control au stabilit că aferent perioadei aprilie 2011– iunie 2015 societatea avea obligația înregistrării pe venituri a sumei de **X lei**.

În urma controlului, pentru perioada septembrie 2009- iunie 2015 au fost stabilite venituri neînregistrate din chirii pentru spațiul din X str. Arad nr. 42 în sumă totală de **X lei**.

m) Înregistrarea cu întârziere a veniturilor din prestările de servicii de închiriere

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că SC X SRL a emis pentru SC EDCM Impex SRL factura nr. 140/28.12.2012 în valoare de X lei, reprezentând contravaloare chirie an 2012. De asemenea, SC X SRL a emis pentru SC AT SRL factura nr. 674/17.12.2013 în valoare de X lei, reprezentând contravaloare "chirie 12 luni pentru anul 2013 spațiu birouri Arad 42". Contribuabilul nu a prezentat organului de control contractele de închiriere încheiate cu cei doi clienți, în baza cărora s-au emis facturile mai sus menționate.

Având în vedere prevederile pct. 259 din O.M.F.P nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societatea supusă verificării pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 prin luarea în considerare a veniturilor din serviciile prestate de către SC X SRL către SC EDCM Impex SRL și către SC AT SRL în perioada la care acestea se referă.

n) Venituri neînregistrate aferente utilităților pentru spațiul din X str. Arad nr. 42 X, puse la dispoziția chiriașilor

În luna aprilie 2011 societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli suma de X48 lei, în baza facturilor nr. 589/01.04.2011 și nr. 587/01.04.2011 emise de către SC TTT SRL, reprezentând "refacturat consum apa septembrie 2009 - februarie 2011 conform anexă" și "refacturat energie electrică septembrie 2009 - februarie 2011 conform anexă".

Conform anexelor la aceste facturi, locul de consum al acestor utilități refacturate este str. Arad nr. 42, X, spațiu care se află începând cu data de 12.08.2009 în proprietatea SC X SRL și

care a fost dat în chirie începând cu data de 01.09.2009 pentru societățile TBG SRL, DM SRL, SC TTT SRL, HRI SRL și SC TI SRL (3.914 mp din totalul de 4120 mp în perioada 14.08.2009 - 31.10.2010 și 4.057 mp din totalul de 4120 mp în perioada 01.11.2010 - 30.04.2011). Având în vedere faptul că în contractele încheiate cu acești parteneri (ctr. 122/14.08.2009, ctr. 124/14.08.2009, ctr. 125/14.08.2009, ctr. 123/14.08.2009, ctr. FN/15.10.2010) se specifică la art. 5 faptul că "locatarul se obligă să asigure curățenia și igienizarea spațiilor închiriate, să achite contravaloarea chiriei lunare și facturile de utilități care îi revin prin utilizarea spațiului respectiv și să predea, la finalul contractului spațiul, conform destinației sale normale, în condiții bune", deoarece SC X SRL a facturat locatarilor doar chiria lunară nu și utilități, organele de inspecție fiscală au calculat cheltuielile pe care societatea trebuia să le refactureze chiriașilor. Astfel, din total cheltuieli cu utilitățile refacturate de către SC TTT SRL, s-a stabilit că societatea avea drept de deducere pentru un procent de 5% în perioada 14.08.2009 - 31.10.2010, respectiv de 1,53% pentru perioada 01.11.2010 - 30.04.2011, diferența reprezentând utilități folosite în beneficiul propriu de către cele cinci societăți proporțional cu suprafața închiriată.

În consecință, în baza prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, s-au stabilit suplimentar venituri în sumă totală de X lei.

o) Cheltuieli nedeductibile aferente lipsei în gestiune

Conform balantei de verificare încheiată la data de 30.04.2011, pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, SC X SRL înregistrează un sold debitor al contului 371-*Mărfuri* în sumă de X lei.

Analizând activitatea de comercializare a mărfurilor efectuată de către SC X SRL, în perioada 01.10.2009-30.04.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- societatea realizează atât comerț cu ridicata al produselor alimentare și nealimentare, principalul client fiind SC TTT SRL, cât și comerț cu amănuntul de produse de patiserie (tip F)
- volumul tranzacțiilor realizate în sistem en-detail este nesemnificativ în raport cu cel realizat în sistem en-gros.

- mărfurile achiziționate, de către SC X SRL, în afară de zahăr, erau transportate în majoritatea cazurilor direct de la furnizorii societății verificate la clienții acesteia.

Având în vedere aceste aspecte, în baza documentelor justificative puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au procedat la centralizarea intrărilor și ieșirilor de marfă en-gros din gestiune, din perioada 01.01.2010-30.04.2011 și au constatat că la data de 30.04.2011 SC X SRL avea pe stoc o cantitate de X kg zahăr, la un preț mediu de achiziție de 2,16 lei/kg (valoare achiziției/cantitate intrată în perioada 01.01.2010-30.04.2011), rezultând o valoare a stocului de X lei

De asemenea, conform situației centralizatoare privind intrările, ieșirile și stocul de marfă en gros (fără zahăr) în perioada 01.01.2010- 30.04.2011, s-a constatat că la data de 30.04.2011 SC X SRL, avea un stoc valoric de X lei care se datorează unei achiziții înregistrată în baza facturii nr. 1173/28.07.2010, emisă de către SC TTT SRL X, în valoare de X53 lei cu TVA aferentă de Y15 lei, reprezentând "CV MARFA CONF. AVIZ DE ÎNȘOȚIRE" care nu a fost facturată către terți. Avizul de însoțire atașat acestei facturi are nr. 9432, este emis de către SC X SRL către SC TTT SRL și reprezintă pulpe pui superioare 10.000 kg la prețul de X lei și carne de porc 9.728 kg la prețul de X lei.

Organele de control au menționat că SC X SRL nu a efectuat, în perioada 01.01.2010 – 30.04.2011, inventarierea elementelor de activ și de pasiv, iar stocul scriptic de marfă începând cu luna iulie 2010 până la 30.04.2011 este mai mare sau egal cu valoarea de intrare a facturii de achiziție nr. 1173/28.07.2010 emisă de către SC TTT SRL X.

Având în vedere faptul că este vorba de mărfuri perisabile care nu au fost facturate din luna iulie 2010 până la data de 30.04.2011 iar inventarierea patrimoniului societății nu a fost efectuată în perioada verificată, organul de inspecție fiscală consideră că această marfă nu se mai află faptic în gestiunea societății verificate, fiind lipsă în gestiune la data de 30.04.2011. Se precizează totodată că reprezentantul legal al societății verificate nu a făcut dovada că această marfă se încadrează la excepțiile prevăzute de art. 128, alin. (8) lit. a)-c) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2011, societatea verificată înregistrează în rulajul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" suma de X54 lei iar conform balanței de verificare la data de 30.04.2011, societatea verificată înregistrează în rulajul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" suma de X lei.

Întrucât în perioada 01.05.2011 – 31.12.2011 rulajul contului 607 “Cheltuieli privind marfurile” a fost în sumă de X lei iar în luna septembrie 2011, societatea verificată și-a diminuat în mod nejustificat stocul de marfă prin nota contabilă 607=371 cu suma de X lei, s-a apreciat că suma de X lei a fost inclusă în valoarea de X lei.

p) Cheltuieli cu scăderea nejustificată din gestiune a mărfurilor

Prin adresele nr. 410/16.09.2014 și nr. 113/16.02.2015 formulate de către X SPRL, administratorul judiciar al SC X SRL, transmise prin Serviciul Juridic și înregistrate la AJFP X – AIF sub nr. 92102/19.03.2015, aceasta a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală o listare din Registrul jurnal al SC X SRL, aferent lunii septembrie 2011 în cadrul căruia a fost identificată nota contabilă 607=371 cu suma de X lei, cu explicația “mărfuri nedeductibile depășire % admisibil”.

De asemenea, prin adresele mai sus menționate administratorul judiciar a comunicat faptul că pentru această notă contabilă nu există documente justificative, iar prin această operațiune s-a deturnat și ascuns o parte din activul debitorului, fapta prevăzută la art. 138 alin. 1 din Legea nr. 85/2006.

Deoarece organele de inspecție fiscală nu au intrat în posesia registrului jurnal aferent anului 2011, acesta a procedat la analiza comparativă a datelor din balanța de verificare, cu cele din “Situatiile financiare aferente anului 2011” depuse la organul fiscal teritorial sub nr. 17880/30.05.2011 și din “Declarația privind impozitul pe profit” aferentă anului 2011 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 11802/23.04.2011 constatând următoarele:

- din balanța de verificare la 31.12.2011, a căror date corespund cu datele înscrise în Situațiile financiare anuale aferente anului 2011, rezultă că societatea a înregistrat în evidența contabilă în anul 2011, X lei în contul 607 – Cheltuieli cu mărfurile, X lei în contul 707 – Venituri din vânzarea mărfurilor și suma de X lei în creditul contului 371 – Mărfuri, rezultând astfel o discrepanță foarte mare între veniturile realizate (707), costul mărfurilor vândute (607) și ieșirile de mărfuri (371).

- societatea a declarat prin “Situatiile financiare aferente anului 2011” următoarele sume:
 - venituri din exploatare suma de V lei
 - cheltuieli din exploatare suma de C lei, din care X lei reprezentând cheltuieli privind mărfurile
 - venituri financiare suma de VF lei
 - cheltuieli financiare suma de 0 lei
 - rezultat brut – profit în sumă de RB lei
 - impozit pe profit în suma de X lei

rezultând astfel un profit net aferent anului 2011 în sumă de PN lei.

- în “Declarația privind impozitul pe profit” aferentă anului 2011 societatea a înscris următoarele sume:

- la rândul 1 “Venituri din exploatare” suma de V lei
- la rândul 2 “Cheltuieli din exploatare” suma de C lei
- la rândul 4 “Venituri financiare” suma de VF lei
- la rândul 5 “Cheltuieli financiare” suma de 0 lei
- rezultat brut – profit în sumă de RB lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de X lei
- profit impozabil în sumă de PN lei
- impozit pe profit în sumă de X lei

rezultând astfel un profit net aferent anului 2011 în sumă de X lei. Se constată astfel că suma de X lei nu a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2011.

Prin adresa FN/28.07.2016, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3083/29.07.2016, completare la punctul de vedere, societatea a prezentat un registru de evidență fiscală pentru anul 2011, potrivit căruia a înregistrat:

- cheltuieli totale în sumă de CT lei din care cheltuieli nedeductibile în sumă de CN lei
- venituri impozabile totale în sumă de V lei.

Organele de control au constatat că există neconcordanțe între sumele declarate prin “Declarația privind impozitul pe profit”, cele înregistrate în “Registrul de evidență fiscală prezentat după finalizarea controlului” și “Situatiile financiare aferente anului 2011” și că societatea verificată, prin administratorul special d-na MMA, nu a declarat în Declarațiile fiscale toate veniturile și

cheltuielile înregistrate de către SC X SRL, disimulând astfel realitatea fiscală.

Urmare a celor mai sus reținute, în baza prevederilor art. 21 alin. 4) lit. f), organele de inspecție stabilesc suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de X57 lei, care include și suma de X53 lei, prezentată la litera o).

r) Venituri neimpozabile aferente serviciilor prestate în anul 2008

Conform contractului FN/01.03.2007, SC X SRL închiriază spațiul comercial situat în X, str. 9 mai, nr. 17, pentru SC TTT SRL la prețul de X euro/luna +TVA. La contractul de mai sus sunt încheiate actele adiționale nr. 1/02.03.2007 și nr. 2/16.03.2007.

Conform contractului FN/01.12.2004 SC X SRL închiriază spațiul comercial situat în X, str. G-ral Magheru, nr. 44, pentru SC TTT SRL la prețul de X euro/luna +TVA. La contractul de mai sus sunt încheiate actele adiționale nr. 1/04.12.2004, nr. 2/10.11.2007 și nr. 3/07.04.2009.

În data de 28.11.2008 SC X SRL încheie cu SC TTT SRL contractul de prestări de servicii nr. 511A prin care se angajează să presteze către SC TTT SRL următoarele servicii: activități de ambalare, depozitări sau servicii de manipulare, alte servicii.

În baza contractelor de închiriere și a contractului de prestări de servicii mai sus enumerate, societatea supusă verificării emite pentru clientul SC TTT SRL următoarele facturi:

- nr. 251/31.07.2009 reprezentând chirie spațiu str. 9 mai pentru perioada 01.03.2007 – 31.12.2007 conform contract FN/01.03.2007, în sumă de X lei cu TVA în sumă de Y lei.

- nr. 252/31.07.2009 reprezentând chirie spațiu str. 9 mai perioada 01.01.2008- 31.12.2008, conform contract FN/01.03.2007, în sumă de X lei cu TVA în sumă de Y lei.

- nr. 259/31.07.2009 reprezentând chirie spațiu str. G-ral Magheru nr. 44 pentru perioada 01.12.2004-31.12.2005, conform contract FN/01.12.2004, în sumă de X lei cu o TVA în sumă de Y lei.

- nr. 260/31.07.2009 reprezentând chirie spațiu str. G-ral Magheru nr. 44 pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008 și 01.01.2009 – 31.07.2009, conform contract FN/01.12.2004, în sumă de X lei cu TVA în sumă de Y lei.

- nr. 258/31.07.2009 reprezentând prestări servicii de punere la dispoziție personal (35 de persoane) în perioada 01.12.2008 – 31.07.2009, conform contract nr. 511A/28.11.2008, în sumă de X lei cu TVA în suma de Y lei.

Toate veniturile înscrise în facturile de mai sus au fost înregistrate în evidența contabilă în luna iulie 2009 și a fost colectată TVA aferentă.

Având în vedere toate cele de mai sus, cu ocazia controlului precedent organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societatea supusă verificării pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008 prin înregistrarea veniturilor din serviciile prestate de către SC X SRL pentru SC TTT SRL la perioada la care acestea se referă.

Potrivit Dispoziției de măsuri nr. 9330/29.09.2009, societatea avea obligația de a considera suma de X lei înregistrată în luna iulie 2009 în conturile de venit 704 și 706, venit neimpozabil la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009. Suma de X lei reprezintă contravaloarea facturilor nr. 251/31.07.2009, 252/31.07.2009, 259/31.07.2009 și parțial 260/31.07.2009 și 258/31.07.2009.

Analizând "Declarația privind impozitul pe profit " aferentă anului 2009, s-a constatat faptul că societatea verificată nu a considerat suma de X lei ca fiind venit neimpozabil din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009, astfel că în baza prevederilor art. 19, alin 1 din Legea nr. 571/2003 – privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Titlului II, punctul 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, organul de inspecție fiscală a stabilit un venit neimpozabil aferent anului 2009 în suma de X lei.

Urmare a celor reținute mai sus la punctele de la a) la r), în urma verificărilor efectuate au fost stabilite suplimentar venituri impozabile suplimentare în sumă totală de X lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei și venituri neimpozabile în sumă de X lei.

s) Înscrierea în mod eronat în declarațiile anuale privind impozitul pe profit (cod 101), depuse de societate pentru perioadele 01.01.-30.09.2010 și 01.10 – 31.12.2010, a veniturilor și cheltuielilor și a impozitului minim datorat

Din analiza sumelor declarate prin "Declarațiile privind impozitul pe profit" pentru perioadele 01.01.-30.09.2010 și 01.10 – 31.12.2010 depuse la organul fiscal teritorial sub nr. 9790/28.02.2011

și sub nr.9791/28.02.2011 comparativ cu Situația financiară aferentă anului 2010 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 17880/30.05.2011, organele de control au constatat neconcordanțe astfel:

În declarațiile 101 depuse societatea declară

- la rândul 1 "Venituri din exploatare" suma de VE lei
- la rândul 2 "Cheltuieli din exploatare" suma de CE lei
- la rândul 4 "Venituri financiare" suma de VF lei
- la rândul 5 "Cheltuieli financiare" suma de 0 lei
- rezultat brut – pierdere în sumă de P lei
- impozit pe profit minim declarat aferent perioadei fiscale 01.01.2010-30.09.2010 în sumă de IM lei

rezultând astfel o pierdere fiscală aferentă anului 2010 în sumă de PF lei.

În Situațiile financiare depuse pentru anul 2010 societatea declară

- venituri din exploatare în sumă de VE lei
- cheltuieli din exploatare în sumă de CE lei
- venituri financiare în sumă de VF lei
- cheltuieli financiare în sumă de CF lei
- rezultat brut – profit în sumă de RB lei
- impozit pe profit în sumă de IM lei

rezultând astfel un profit net aferent anului 2010 în sumă de PN lei.

Pe cale de consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit veniturile, cheltuielile și rezultatul fiscal aferent perioadei fiscale 01.10.2010 – 31.12.2010 ca diferență între sumele înscrise în balanța de verificare la data de 31.12.2010, care a stat la baza întocmirii Situațiilor financiare aferente anului 2010 (sumele fiind preluate din aceasta balanță) și cele înscrise în "Declarația privind impozitul pe profit" aferentă perioadei fiscale 01.01.2010 – 30.09.2010, rezultând următoarele:

- rezultat contabil – profit în sumă de RC lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de CN lei
- profit impozabil în sumă de PI lei

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea în "Declarația privind impozitul pe profit aferentă perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010" depusă la organul fiscal a înscris în mod eronat la rândul 5 "Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100" suma de 0 lei, iar la rândul 6 "Diferența de impozit pe profit datorat" suma de IM lei. Rezultă astfel că societatea a declarat în plus un impozit pe profit minim în sumă de 2xIM lei.

t) Înscrierea în mod eronat în declarația anuală privind impozitul pe profit pentru anul 2011 (cod 101) a veniturilor și a cheltuielilor

Din analiza sumelor declarate prin "Declarației privind impozitul pe profit" aferentă anului 2011 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 11802/23.04.2011, comparativ cu Situația financiară aferentă anului 2011 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 17880/30.05.2011 organele de control au constatat neconcordanțe astfel:

În declarația 101 depusă societatea declară

- la rândul 1 "Venituri din exploatare" suma de VE lei
- la rândul 2 "Cheltuieli din exploatare" suma de CE lei
- la rândul 4 "Venituri financiare" suma de VF lei
- la rândul 5 "Cheltuieli financiare" suma de 0 lei
- rezultat brut – profit în sumă de P lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de X lei
- profit impozabil în sumă de X lei
- impozit pe profit în sumă de X lei

rezultând astfel un profit net aferent anului 2011 în sumă de X lei.

În Situațiile financiare depuse pentru anul 2011 societatea declară

- venituri din exploatare în sumă de VE lei
- cheltuieli din exploatare în sumă de CE lei
- venituri financiare în sumă de VF lei
- cheltuieli financiare în sumă de 0 lei
- rezultat brut – profit în sumă de RB lei

- impozit pe profit în sumă de X lei
rezultând astfel un profit net aferent anului 2011 în sumă de PN lei.

Pe cale de consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit veniturile, cheltuielile și rezultatul fiscal aferent anului 2011 ca diferență între sumele înscrise în Situațiile financiare aferente anului 2011 și cele înscrise în "Declarația privind impozitul pe profit" aferentă anului 2011, rezultând următoarele:

- rezultat contabil – profit în sumă de RC lei
- cheltuieli nedeductibile în sumă de CN lei
- profit impozabil în sumă de PI lei.

u) Înscrierea în mod eronat a pierderii fiscale de recuperat în declarațiile anuale privind impozitul pe profit (cod 101) depuse de societate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 precum și înscrierea eronată a cheltuielilor nedeductibile în Declarațiile privind impozitul pe profit aferente anului 2009, perioadei fiscale 01.10.2010 – 31.12.2010 și a anului 2011

- Conform "Declarației privind impozitul pe profit" pentru perioada fiscală 01.01.2010 – 30.09.2010 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 9790/28.02.2011 societatea a înscris la rândul 39 "Profit impozabil/pierdere de recuperat în anii următori" suma de – X lei, reprezentând pierderea de recuperat aferentă acestei perioade fiscale, în condițiile în care în anul 2009, societatea a declarat profit impozabil.

- Conform "Declarației privind impozitul pe profit" depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 9791/28.02.2011, în perioada fiscală 01.10.2010 – 31.12.2010, societatea a înregistrat o pierdere fiscală de recuperat în sumă de -IM lei și nu a înscris pierderea de recuperat din perioada fiscală 01.01.2010 – 30.09.2010 în sumă de - X lei, declarând pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de -IM lei în loc de suma de – X+IM lei.

- în anii 2011, 2012, 2013 și 2014 conform "Declarațiilor anuale privind impozitul pe profit" depuse la organul fiscal teritorial societatea nu a înscris pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți.

- Din analiza modului de completare a "Declarației privind impozitul pe profit" aferentă anului 2009, s-a constatat faptul că societatea verificată a înscris în mod eronat la rândul 35 "Total cheltuieli nedeductibile" suma de X lei, în condițiile în care conform Balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2009 aceasta înregistrează cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X lei. De asemenea, societatea verificată a înscris eronat la rândul 37 "Pierdere fiscală în perioada curentă de reportat pentru perioada următoare" suma de X lei, astfel Profitul impozabil determinat pentru anul 2009 fiind de X lei, în loc de X lei.

- în "Declarația privind impozitul pe profit" aferentă perioadei fiscale 01.10.2010 -31.12.2010 s-a constatat faptul că societatea verificată nu a înscris cheltuielile nedeductibile în suma totală de X înregistrate conform Balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2010.

- în "Declarația privind impozitul pe profit" aferentă anului 2011 societatea verificată a înscris în mod eronat la rândul 35 "Total cheltuieli nedeductibile" suma de X lei, iar conform Balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2011 aceasta înregistrează cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X lei.

În consecință, având în vedere deficiențele prezentate anterior la punctele a-u), organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea rezultatului fiscal pentru anul 2009, pentru perioadele fiscale 01.01.2010 – 30.09.2010 și 01.10.2010 – 31.12.2010 și pentru anii 2011, 2012, 2013, 2014, luând în considerare pierderea fiscală anuală înscrisă în declarațiile privind impozitul pe profit pentru aceste perioade fiscale, precum și cheltuielile nedeductibile înscrise în balanțele de verificare aferente.

În urma calculelor efectuate în conformitate cu prevederile art. 19, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, **organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada 01.01.2009 - 30.06.2015 un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei.**

În baza prevederilor art. 119, 120, 120¹ și 122¹ din OG 92/2003/R, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei au fost calculate **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei**, începând cu data de 16.04.2011 până la 21.11.2011, data intrării în insolvență.

**Referitor la TVA
perioada verificată 01.05.2011-31.10.2015**

a) Așa cum s-a prezentat la litera g) Referitor la impozitul pe profit, în perioada 11.04.2009 – 31.08.2009 societatea verificată nu a înregistrat venituri și TVA colectată pentru serviciile de închirieri echipamente panificație prestate pentru clientul SC TTT SRL, potrivit contractului de închiriere utilaje nr. 402/11.04.2009.

Drept urmare în baza prevederilor art. 126 alin. (1) lit. a), art. 134¹ alin. 1 și art.134² alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada mai 2011– octombrie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă totală de **Y lei**.

b) Societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor din închirierea de bunuri imobile. Astfel:

b1) Așa cum a fost prezentat anterior la subpunctul Referitor la impozitul pe profit, litera i), SC X SRL a încheiat cu SC B SRL contractul de subînchiriere nr. 5/10.02.2010) având ca obiect spațiul situat în X, str. Nicolae Bălcescu nr. 2 și nu a înregistrat în evidența contabilă totalitatea veniturilor din prestări servicii închiriere pentru perioada martie 2010 – decembrie 2011. Urmare a acestui fapt, deoarece SC X SRL a optat începând cu data de 01.09.2009 pentru taxarea operațiunii de subînchiriere a spațiului situat în X str. Nicolae Bălcescu nr. 26, (notificarea a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. 21226/08.07.2011) și având în vedere prevederile art. 134¹, alin. 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada mai 2011 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de **Y lei**.

b2) Așa cum a fost prezentat anterior la subpunctul Referitor la impozitul pe profit, litera k), SC X SRL a încheiat cu SC DM SRL contractul nr. 17/26.10.2009 având ca obiect subînchirierea spațiului situat în mun. B, B-dul Iuliu Maniu nr. 97, bl. A, parter, pe o perioadă de 5 ani, începând cu data de 26.10.2009. Conform contractului, prețul chiriei a fost stabilit la X euro/lunar, preț la care se adaugă TVA, pentru primele 12 luni și la X euro/lunar, la care se adaugă TVA, pentru următoarele 12 luni. Deoarece societatea nu a înregistrat în evidența contabilă totalitatea veniturilor din prestări servicii închiriere și nu a colectat TVA, având în vedere că a optat pentru taxarea operațiunii de subînchiriere a spațiului în cauză începând cu 26.10.2009, (notificarea a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. 21470/12.07.2011), în baza prevederilor art. 134¹, alin. 9 din Legea nr. 571/2003, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar pentru perioada mai 2011– octombrie 2011 TVA colectată în sumă de **Y lei**.

b3) Din verificările efectuate organele de inspecție au constatat faptul că SC X SRL, în calitate de locator, a încheiat pentru perioada 2009 - 2015 contracte de închiriere, pentru o parte din spațiul situat în X, str. Arad nr. 42, astfel:

- contractul nr. 122/14.08.2009 cu SC TBG SRL pentru o suprafață de 412 mp. Prețul chiriei a fost stabilit la X euro/lunar (fără TVA), și a fost modificat ulterior prin actul adițional nr. 2/01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA), începând cu data de 01.09.2009;

- contractul FN/01.01.2013 cu SC TBG SRL prin care s-a stabilit un preț al chiriei de X euro/lună (fără TVA), chiriasul urmând să plătească proprietarului chiria lunar, calculată la cursul BNR din ziua facturării;

- contractul nr. 123/14.08.2009 cu SC HRI SRL pentru o suprafață de 206 mp. Prețul chiriei a fost stabilit la X euro/lunar (fără TVA), și a fost modificat ulterior prin actul adițional nr. 2/01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA), începând cu data de 01.09.2009;

- contractul nr. 124/14.08.2009 cu SC DM SRL pentru o suprafață de 412 mp. Prețul chiriei a fost stabilit la X euro/lunar (fără TVA), și a fost modificat ulterior prin actul adițional nr. 2/01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA), începând cu data de 01.09.2009;

- contractul nr. 125/14.08.2009 cu SC TTT SRL pentru o suprafață de 2.884 mp. Prețul chiriei a fost stabilit la X euro/lunar (fără TVA), și a fost modificat ulterior prin actul adițional nr. 2/01.04.2010 la suma de X euro (fără TVA), începând cu data de 01.09.2009.

- contractul FN/05.10.2010 cu SC TI SRL, conform căruia prețul chiriei este de X euro/lunar (fără TVA)

- contractul FN/01.04.2014 cu SC LP SRL pentru o suprafață de 15 mp cu destinația "birouri" și o suprafață de 90 mp care va fi utilizată pentru producția de tâmplărie PVC. Acest contract a fost încheiat pe o perioadă de 24 luni, începând cu data de 01.02.2014 și până la data

de 31.01.2016. Ulterior contractul a fost prelungit până în data de 31.08.2016, conform actului adițional nr. 1/01.02.2015. Potrivit art. 4 din contract, chiria pentru spațiul închiriat a fost stabilită la 240 euro/lună, calculată la cursul BNR din data emiterii facturii, la care se adaugă TVA, plata chiriei urmând a se face lunar, până în ziua de 5 a fiecărei luni, pentru luna în curs.

- contractul FN/01.04.2014 cu SC TG SRL pentru o suprafață de 15 mp cu destinația "birouri" și o suprafață de 90 mp care va fi utilizată pentru depozitare. Acest contract a fost încheiat pentru o perioadă de 24 luni, începând cu data de 01.04.2014 și până la 31.03.2015. Ulterior contractul a fost prelungit până în data de 31.08.2016, conform actului adițional nr. 1/06.04.2015. Potrivit art. 4 din contract, chiria pentru spațiul închiriat a fost stabilită la X lei/lună, plata chiriei se va face lunar, până în ziua de 5 a fiecărei luni, pentru luna în curs.

- contractul FN/01.11.2014 cu SC DC SRL pentru o suprafață de 30 mp care va fi utilizată pentru depozitare. Acest contract a fost încheiat pe o perioadă de două luni, începând cu data de 01.11.2014 și până la data de 31.12.2014. Potrivit art. 3 din contract, chiria pentru spațiul închiriat a fost stabilită la X lei/lună, plata chiriei urmând a se efectua lunar.

- de asemenea, conform documentelor financiar-contabile prezentate, s-a constatat faptul că SC X SRL a emis factura nr. 140/28.12.2012 către SC EDCM Impex SRL (societate care începând cu data de 24.11.2011 are ca asociat unic și administrator pe d-l MDȘ, administratorul SC X SRL) în valoare de X lei, reprezentând contravaloare chirie an 2012 și factura nr. 674/17.12.2013 către SC AT SRL în valoare de X lei, reprezentând contravaloare "chirie 12 luni pentru anul 2013 spațiu birouri Arad 42".

Organele de control precizează că SC X SRL nu a prezentat la control contracte de închiriere încheiate cu SC EDCM Impex SRL și cu SC AT SRL în baza cărora s-au emis facturile mai sus menționate.

Așa cum a fost prezentat la subpunctul Referitor la impozitul pe profit, litera I), organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare aferente operațiunii de închiriere a spațiilor situate în X str. Arad nr. 42 astfel:

- pentru contractele nr. 122/14.08.2009 și FN/01.01.2013 încheiate cu SC TBG SRL venituri suplimentare în sumă de X lei;

- pentru contractul nr. 123/14.08.2009 încheiat cu SC HRI SRL venituri suplimentare în sumă de X lei;

- pentru contractul nr. 124/14.08.2009 încheiat cu SC DM SRL venituri suplimentare în sumă de X lei;

- pentru contractul nr. 125/14.08.2009 încheiat cu SC TTT SRL venituri suplimentare în sumă de X lei.

- pentru contractul FN /05.10.2010 încheiat cu SC TI SRL venituri suplimentare în sumă de X lei.

- pentru contractele încheiate cu SC EDCM Impex SRL și cu SC AT SRL organele de inspecție au constatat faptul că veniturile aferente serviciilor de închiriere au fost facturate însă nu la perioada la care se refereau.

- pentru contractele FN/01.04.2014 încheiat cu SC LP SRL, FN/01.04.2014 încheiat cu SC TG SRL și FN/01.11.2014 încheiat cu SC DC SRL nu au fost stabilite diferențe în ceea ce privește veniturile înregistrate. Din verificările efectuate s-a constatat faptul că SC X SRL a emis facturi în perioada 01.05.2012 – 31.10.2015 în baza contractelor de închiriere încheiate cu acești clienți, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Organele de control mai precizează că pentru închirierea spațiului situat în X, str. Arad nr. 42, SC X SRL a optat pentru taxare începând cu data de 01.09.2009, prin depunerea la organul fiscal teritorial a notificării înregistrată sub nr. 20573/01.07.2011 iar până la data emiterii deciziei de impunere societatea nu a depus notificare privind opțiunea de renunțare la taxare.

Deoarece, pentru perioada octombrie 2009 – aprilie 2011, taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor neînregistrate conform contractelor mai sus enumerate, a fost stabilită suplimentar în cadrul actelor de inspecție fiscală întocmite anterior, și având în vedere faptul că clienții în speță sunt persoane juridice afiliate cu societatea verificată, în conformitate cu prevederile art. 134² alin. 6) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în urma inspecției fiscale a fost colectată suplimentar TVA aferentă perioadei mai 2011 – octombrie 2015 în sumă totală de Y lei, astfel:

- Y lei aferenta serviciilor de închiriere prestate catre SC TBG SRL;

- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC HRI SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC DM SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC TTT SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC TI SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC EDCM Impex SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC AT IND SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC ȘP SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC TG SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC DC SRL.

c) în urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea nu a declarat la organul fiscal în totalitate TVA colectată înscrisă în evidență contabilă. Astfel:

În decontul de TVA aferent lunii octombrie 2015 societatea înregistrează:

- un sold al TVA de plată la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de Y lei, și nu a înscris soldul TVA de plată aferent perioadei precedente rămas neachitat la data depunerii decontului aferent lunii octombrie 2015.

- Livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate a căror TVA aferentă a rămas neexigibilă, existentă în sold la sfârșitul perioadei de raportare, ca urmare a aplicării sistemului TVA la încasare în sumă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei.

- Achiziții de bunuri și servicii efectuate pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, existentă în sold la sfârșitul perioadei de raportare, ca urmare a aplicării art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal în sumă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei.

În bilanța de verificare aferentă lunii octombrie 2015 societatea înregistrează:

- în debitul contului 4424-TVA de recuperat, suma de Y lei, reprezentând TVA de rambursat solicitată la controlul anterior și respinsă la rambursare, rămasă în sold din cauza neînregistrării obligațiilor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. 751/30.09.2009.

- în creditul contului 4423-TVA de plată, suma de Y lei.

- în creditul contului 4428-TVA neexigibil, suma de Y lei, din care TVA neexigibil aferent TVA la încasare în sumă de Y lei iar diferența în sumă de Y lei, TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc.

Potrivit fișei de evidență pe plătitor la 31.10.2015 (prezentată în anexa nr. 72) societatea înregistrează un TVA de plată în sumă de Y lei, compusă din:

- suma de Y lei reprezentând TVA de plată stabilită prin Decizia de impunere nr. 751/30.09.2009, care nu a fost operată în evidența contabilă a SC X SRL;

- suma de Y lei, reprezentând TVA de plată declarată prin deconturile de TVA.

Rezultă astfel o diferență în sumă de Y lei, reprezentând TVA de plată înscrisă în soldul din Balanța de verificare aferentă lunii octombrie 2015 dar care nu a fost declarată prin deconturile de TVA.

Urmare a acestui fapt, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de **Y48 lei**, reprezentând TVA colectată înscrisă în evidența contabilă, conform documentelor prezentate (balanța de verificare) și nedeclarată în deconturile de TVA.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit o **TVA suplimentară în sumă totală de Y lei**.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de Y lei, au fost calculate **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de Y lei și penalități de întârziere în sumă de Y lei**, de la data de 26.06.2011 până la data de 21.11.2011, data intrării în insolvență.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestată pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

III.1.1. Referitor la susținerea petentei că au fost încălcate prevederile art. 43 din OG 92/2003/R

În contestația formulată petenta precizează că Raportul de inspecție fiscală nu conține mențiunea posibilității de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația.

În fapt, în data de 14.12.2015 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul social al SC X SRL din localitatea X str. 9 Mai nr. 17 și la punctul de lucru din X str. Arad nr. 42 în vederea comunicării Avizului de inspecție fiscală F-X/11.12.2015, prin care s-a prevăzut ca dată de începere a inspecției fiscale la SC X SRL- în insolvență, data de 11.12.2015. Deoarece la aceste adrese nu au găsit pe administratorul special, d-na MMA și nu s-au putut înscrie în Registrul Unic de Control acesta nefiind prezentat, organele de control au întocmit Procesul verbal înregistrat la A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 356343/15.12.2015.

Având în vedere prevederile art. 102, alin. 6 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

se constată că **procedura administrativă de inspecție fiscală**, a început în data de 14.12.2015 la care s-a întocmit Procesul verbal înregistrat la A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 356343/15.12.2015.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

*„art. 352 **Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi***

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

rezultă că inspecția fiscală a fost efectuată conform dispozițiilor OG 92/2003/R cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii procedurii administrative.

Pe de altă parte, în ceea ce privește procedura de soluționare a contestației, având în vedere data la care a fost comunicată Decizia de impunere contestată (04.08.2016), ca fiind data de la care contribuabilul își poate exercita dreptul de depunere a contestației, rezultă că sunt aplicabile prevederile Legii 207/2015,.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 109 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

Totodată, conform prevederilor Ordinului presedintelui ANAF nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală - Anexa 2 Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală: *“Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.*

Raportul de inspecție fiscală va fi semnat de organele de inspecție fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;

- decizia de nemodificare a bazei impozabile;

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală se anexează la actul administrativ fiscal emis, după caz, respectiv la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la decizia de nemodificare a bazei de impunere sau la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Se reține astfel că, în urma inspecției fiscale organele de inspecție fiscală pot emite trei categorii de acte administrativ fiscale și anume:

- decizii de impunere care preprezintă titluri de creanță fiscală, pentru stabilirea diferențelor în plus sau în minus, după caz, față de creanțele fiscale existente la momentul începerii inspecției fiscale;

- dispoziții de măsuri pentru măsurile stabilite ce nu se concretizează în obligații fiscale datorate bugetului general consolidat;

- decizii de nemodificare a bazei de impunere, atunci când în urma inspecției fiscale nu se determină nicio diferență față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației se reține că Raportului de inspecție fiscală F-X/29.07.2016 conține toate elementele prevăzute de Ordinului președintelui ANAF nr. 1181/2007 (în vigoare la data începerii inspecției fiscale) și că în baza lui a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/29.07.2016 care este actul administrativ contestabil în speță.

În drept, în speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 268 și art. 269 din Legea 207/2015 care prevăd:

"art. 268 Posibilitatea de contestare

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

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

art. 269 Forma și conținutul contestației

[...]

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

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate titlurile de creanță și actele administrative precum și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu s-au stabilit creanțe fiscale, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale.

În speță actul administrativ fiscal prin care a fost stabilite dreptul de creanță și obligația fiscală corelativă, este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/29.07.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/29.07.2016, act administrativ care conține toate elementele prevăzute la art. 43 al. 2 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

„a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după

caz;

- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

De asemenea, se constată că Decizia de impunere nr. F-X/29.07.2016 poartă semnătura membrilor echipei de inspecție fiscală care au întocmit actul de inspecție fiscală, fiind avizată de șef serviciu și aprobată de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal, astfel încât nu sunt întrunite condițiile care să atragă nulitatea absolută prevăzute la art. 46 din OG 92/2003/R conform căruia:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Astfel, având în vedere faptul că art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal din OG 92/2003/R, la care petenta face trimitere se referă la conținutul actului administrativ fiscal, iar din interpretarea prevederilor art. 41 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se constată că raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, ci numai o formă procedurală prealabilă întocmită de organele de inspecție fiscală, se constată că Raportul de inspecție fiscală F-X/29.07.2016 nu este un act administrativ fiscal, și nu poate fi atacat decât împreună cu actele administrative fiscale emise în urma inspecției fiscale.

Se constată deci, că susținerea petentei că „prevederile art. 43, alin. 2 din OG 92/2003 sunt norme imperative, încălcarea acestora fiind sancționată de legiuitor cu nulitatea absolută a actului administrativ fiscal”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece Raportul de inspecție fiscală nu este act administrativ fiscal iar sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organelor de inspecție fiscală, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată decât prin cuprinderea acestora în decizia de impunere și/sau în dispoziția de măsuri.

De asemenea, dispozițiile pct. 5.4 din Ordinul nr. 2906/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, preluate și la pct. 5.4 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 prevăd că:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Se constată că în mod eronat societatea reține că Raportul de inspecție fiscală este un act administrativ fiscal, în speță actul administrativ fiscal emis cu ocazia inspecției fiscale fiind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2016, care a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/29.07.2016 și care conține toate elementele prevăzute la art. 43 din OG 92/2003/R citat mai sus.

III.1.2. Referitor la susținerea petentei că au fost încălcate prevederile art. 91 din OG 92/2003/R

În fapt, conform celor înscrise în Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2015, data de începere a inspecției a fost stabilită în 11.12.2014. Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016, rezultă că în data de 14.12.2015 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul social al SC X SRL din localitatea X str. 9 Mai nr. 17 și la punctul de lucru din X str. Arad nr. 42, în vederea comunicării Avizului de inspecție fiscală dar administratorul special, d-na MMA, nu a fost găsit la aceste adrese și în consecință nu a putut fi comunicat acesteia avizul mai sus amintit.

Drept urmare a fost întocmit Procesul verbal nr. 356343/15.12.2015, în prezența martorului LM CNPX. Tot în 14.12.2015 Avizul de inspecție fiscală a fost remis sub semnătură către lichidatorul judiciar SC X SPRL, fiind înregistrat la acesta sub nr. 595/14.12.2015.

În drept, conform prevederilor art. 102, alin. (3) lit. a) și alin. (6) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 102 (3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

Având în vedere că societatea verificată se afla în insolvență din data de 21.11.2011, se constată că în mod legal organele de control au comunicat Avizul de inspecție fără acordarea termenului de 15 zile prevăzut la art. 102 alin. 1 lit. b) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală. De asemenea, se reține că, deoarece contribuabilul nu a prezentat Registrul unic de control, în data de 14.12.2015 a fost întocmit Procesul verbal înregistrat la AJFP X cu nr. 356343/15.12.2016.

Astfel, contrar susținerilor petentei că inspecția a fost „efectiv... efectuată începând cu 16.06.2016”, se constată că data de începere a inspecției fiscale este în luna decembrie 2015, în lipsa Registrului unic de control fiind întocmit Procesul verbal înregistrat la AJFP X cu nr. 356343/15.12.2016.

De altfel, prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 4426/09.03.2016 însăși petenta solicită **„suspendarea”** inspecției fiscale, deci avea cunoștință de faptul că inspecția fiscală a început anterior.

Totodată, potrivit art. 23, art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

art. 92. – Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(2) Termenele prevăzute la art. 91 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”.

Potrivit art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

” Art. 35– Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.” (valabil pentru anul fiscal 2009)

se reține că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

"art. 86. – (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

art. 87. - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."

Se reține că, în acest sens, s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele: *"În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.*

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2009, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 aprilie 2010 iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 și se împlinește la data de 31 decembrie 2015. Cum inspecția fiscală a început la data de 14.12.2015, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-X/29.07.2016 sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Astfel, susținerile S.C. X S.R.L. cu privire la faptul că „perioada aferentă anului 2009 și 2010 este prescrisă”, sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Contestatoarea confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată este nefondată.

III.1.3. Referitor la susținerea petentei că organele de control au calculat accesorii cu încălcarea prevederilor Ordinului 1537/2008 privind aprobarea deciziei comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 și a art. 41 alin. 1 și 3 din Legea 85/2006

În fapt, pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au calculat accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere până la data intrării societății în insolvență 21.11.2011.

În contestația formulată, petenta susține că organele de control au calculat accesorii cu încălcarea prevederilor Ordinului 1537/2008 privind aprobarea deciziei comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 și a art. 41 alin. 1 și 3 din Legea 85/2006 și consideră că **Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere sunt nelegale.**

În drept, art 122[^]1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală în vigoare în perioada 2009 - 16.11.2011, prevede că:

„art. 122[^]1 Dobânzi și penalități de întârziere în cazul deschiderii procedurii insolvenței

Pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței nu se datorează și nu se calculează dobânzi și penalități de întârziere după data deschiderii procedurii insolvenței.”

În interpretarea acestor prevederi, Ordinului 1537/2008 privind aprobarea deciziei comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 prevede:

„1. În sensul art. 122[^]1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art. 45 din Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare:

- începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri.”

Art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, prevede:

“(1) Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii.”

Conform prevederilor legale invocate, rezultă că pentru creanțele fiscale născute anterior și ulterior deschiderii procedurii insolvenței, **organele fiscale pot calcula accesorii până la data deschiderii procedurii.**

Art. 122[^]1 „Dobânzi și penalități de întârziere în cazul deschiderii procedurii insolvenței”, din OG 92/2003/R privind Codul de procedură, în vigoare în perioada 17.09.2011-31.12.2015 prevede că:

„În cazul contribuabililor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii care reglementează această procedură.”

De asemenea, art. 41 din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței statuează că:

(1) Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), creanțele garantate se înscriu în tabelul definitiv până la valoarea garanției stabilită prin evaluare, dispusă de administratorul judiciar sau de lichidator. În cazul în care valorificarea activelor asupra cărora poartă garanția se va face la un preț mai mare decât suma înscrisă în tabelul definitiv sau definitiv consolidat, diferența favorabilă va reveni tot creditorului garantat, chiar dacă o parte din creanța sa fusese înscrisă drept creanță chirografară, până la acoperirea creanței principale și a accesoriilor ce se vor calcula.

(3) În cazul în care se confirmă un plan de reorganizare, dobânzile, majorările ori penalitățile de orice fel sau cheltuielile accesorii la obligațiile născute ulterior datei deschiderii procedurii generale se achită în conformitate cu actele din care rezultă și cu prevederile programului de plăți. În cazul în care planul eșuează, prevederile alin. (1) și (2) se aplică corespunzător pentru calculul accesoriilor cuprinse în programul de plăți, la data intrării în faliment.

(4) Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii atât a procedurii simplificate, cât și a celei generale, în cazul în care nici un plan de reorganizare nu este confirmat.

Având în vedere faptul că, așa cum afirmă și petenta, la data efectuării controlului societatea se afla în procedura insolvenței- **perioada de reorganizare judiciară, cu un plan de reorganizare care a fost aprobat și confirmat de judecătorul sindic**, se constată că în mod legal organele de control au calculat dobânzi și penalități pe perioada 16.04.2010-21.11.2011 pentru impozit pe profit și pe perioada 26.06.2011 - 21.11.2011 pentru TVA, respectiv până la data deschiderii procedurii insolvenței.

III.1.4. Referitor la susținerea petentei că organele de control nu au luat în considerare punctele de vedere transmise și că Raportului de inspecție fiscală se ține cont de o serie de

informații care au fost furnizate de un fost director economic deși societatea are reprezentant legal în persoana administratorului special.

În fapt, în timpul inspecției fiscale organele de control au solicitat în repetate rânduri administratorului special să prezinte documente și explicații necesare stabilirii situației de fapt fiscale. De asemenea, la finalizarea inspecției fiscale a fost solicitat punctul de vedere al reprezentantului contribuabilului față de deficiențele înscrise în proiectul de raport. Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documentele aferente perioadei ianuarie 2009- aprilie 2011, la fundamentarea constatărilor organele de control au avut în vedere deficiențele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. 365/28.07.2011 întocmit cu ocazia efectuării inspecției fiscale având ca obiect TVA aferentă perioadei oct. 2009- 30.04.2011.

În drept, speței în cauză îi sunt incidente prevederile art. 107, art. 9 și art. 10 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

art. 107 Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.

art. 9 Dreptul de a fi ascultat *(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

Conform prevederilor legale anterior-citate, organele fiscale trebuie să informeze contribuabilul asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală și să-i prezinte proiectul de raport în vederea formulării punctului de vedere, în timp ce contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că, deoarece nu au intrat în posesia documentelor necesare efectuării inspecției fiscale, în vederea stabilirii cât mai exacte a stării de fapt fiscale:

- organele de control au transmis administratorului special Invitația înregistrată la A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 356243/15.12.2015. Deși atât la sediu social cât și la punctul de lucru din X str. Arad nr. 42 a fost confirmată primirea în data de 21.12.2015, d-na MMA nu s-a prezentat în data de 22.12.2015 la sediul A.J.F.P. X cu documentele solicitate.
- Organele de inspecție fiscală au solicitat documentele contabile și fiscale ale SC X SRL de la lichidatorul X SPRL, reprezentată de d-nul LM, dar prin adresa nr. 595/14.12.2015, înregistrată la AJFP X sub nr. 356654/15.12.2015, acesta a comunicat faptul că toate documentele contabile se află în posesia SC X SRL, iar în dosarul de insolvență societatea și-a precizat locul de corespondență ca fiind în X str. Arad nr. 42.
- În data de 09.03.2016 SC X SRL a transmis adresa înregistrată la A.I.F. X sub nr. 600/09.03.2016, prin care solicită suspendarea inspecției fiscale pentru 30 zile deoarece perioada controlată necesită pregătirea unui volum mare de documente și administratorul

special este plecat din țară pentru două săptămâni. Astfel că, în temeiul art. 127 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală a fost suspendată începând din 11.03.2016 și reluată din 16.06.2016, adresa de comunicare a reluării inspecției fiind comunicată contribuabilului sub semnătură în data de 16.06.2016.

- Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 11125/17.06.2016, SC X SRL solicită aducerea la cunoștință a datei reluării inspecției fiscale înainte cu 15 zile, conform art. 122 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 207/2015 și comunică faptul ca SC X SRL a fost deja verificată pe perioada octombrie 2009 – aprilie 2011 fiind emis RIF F-Y/28.07.2011 și Decizia de impunere F-SB 461/28.07.2011. De asemenea SC X SRL informează organele de inspecție fiscală că este în imposibilitatea prezentării documentelor aferente anului 2015 întrucât acestea se află la expertul contabil CDG, cu care SC X SRL a avut încheiat un contract de prestări servicii evidență contabilă.
 - Prin adresa înregistrată la AJFP X AIF sub nr. 2226/17.06.2016, confirmată de primire în data de 28.06.2016, organele de inspecție au comunicat către SC X SRL faptul că actul la care s-a făcut referire în adresa nr. 11125/17.06.2016 a vizat perioada 01.10.2009 - 30.04.2011, doar pentru taxa pe valoarea adăugată, iar Avizul de inspecție fiscală F-X/11.12.2015 vizează impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2009-30.06.2015 și Taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.05.2011– 31.10.2015, rezultând astfel că verificările nu vizează aceeași perioadă în ceea ce privește TVA sau impozitul pe profit. Cu privire la aducerea la cunoștință a datei reluării inspecției fiscale cu 15 zile înainte de reluarea acesteia, conform art. 122 alin. 2 lit. b) din Legea nr.207/2015, organele de inspecție fiscală au comunicat faptul că prevederea legală invocată este valabilă în cazul comunicării Avizului de inspecție fiscală.
 - Urmare a solicitărilor comunicate, în data de 21.06.2016 s-a prezentat la sediul AJFP X d-na GA, având calitatea de angajat al SC X SRL și a predat organelor de inspecție fiscală două bibliorafturi cu documente de casă aferente perioadei ianuarie –decembrie 2012. Cu această ocazie a fost întocmit Procesul verbal de predare- primire documente înregistrat la AIF X sub nr. 2232/21.06.2016. Actele au fost înapoiate doamnei MMA în data de 01.07.2016, fiind încheiat în acest sens Proces verbal de predare- primire documente.
 - Organele de inspecție fiscală au transmis Invitația înregistrată la AIF sub nr. 2271/22.06.2016, atât pe e-mail cât și prin poștă (confirmată de primire în data de 27.06.2016), prin care solicită SC X SRL toate documentele contabile și fiscale (exceptând cele prezentate anterior) în vederea efectuării inspecției fiscale.
 - Prin adresa înregistrată la AIF sub nr.11652/28.06.2016 (anexa nr.18) transmisă de către SC X SRL aceasta comunică faptul că „orice inspecție fiscală nu poate avea în vedere perioada anterior deschiderii procedurii insolvenței având în vedere faptul că toate creanțele născute anterior deschiderii procedurii sunt incluse în tabelul definitiv în condițiile formulării declarației de creanță, după data deschiderii procedurii insolvenței nefiind posibilă înscrierea altor creanțe născute anterior deschiderii procedurii insolvenței” iar ca urmare a acestei stări de fapt societatea solicită ca inspecția să aibă în vedere perioada de după data de 21.11.2011 când a intrat în insolvență.
 - Prin adresa înregistrată la AIF sub nr. 2412/28.06.2016, organele de inspecție fiscală au comunicat SC X SRL faptul că potrivit prevederilor art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar termenul de prescripție a dreptului prevăzut începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. În ceea ce privește creanțele născute în perioada de observație sau în procedura reorganizării judiciare, au comunicat că vor fi plătite conform documentelor din care rezultă, nefiind necesară înscrierea la masa credală așa cum rezultă din prevederile art. 64 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.
- În consecință, s-a solicitat încă o dată prin aceasta adresă punerea la dispoziția organelor de control a documentelor financiar- contabile solicitate prin adresele nr. 356243/15.12.2015 și nr. 2271/22.06.2016, aferente perioadei 01.01.2009 – 31.10.2015, în vederea efectuării verificărilor.
- În data de 07.07.2016, d-nei MMA i-au fost solicitate din nou pe e-mail informații și documete (contracte, situații de lucrări, acte adiționale la contracte, fișe de cont, rapoarte de

evaluare etc) în vederea finalizării inspecției fiscale aflate în desfășurare. Societatea a prezentat doar o parte din documentele solicitate prin aceasta adresă și care sunt menționate în cuprinsului Raportului de inspecție fiscală.

- În data de 07.07.2016, prin adresa înregistrată la AJFP X sub nr. 12341/07.07.2016, SC X SRL comunică faptul că inspecția fiscală nu poate avea loc pe perioada anterioară deschiderii procedurii insolvenței și faptul că la tabelul definitiv al creanțelor nu s-au formulat contestații. De asemenea, în data de 11.07.2016 SC X SRL revine la adresa formulată în 07.07.2016 și transmite către AJFP AIF X o altă adresă, înregistrată sub nr.12465/11.07.2016, prin care pune în vedere organelor de inspecție fiscală faptul că nu poate solicita documente aferente perioadei anterioare deschiderii procedurii insolvenței.
- Având în vedere cele comunicate de către SC X SRL, prin adresa înregistrată la AIF X sub nr. 189259/14.07.2016, organele de inspecție fiscală solicită Serviciului Juridic din carul AJFP X un răspuns cu privire la posibilitatea efectuării inspecției pe perioada anterioară deschiderii procedurii insolvenței, având în vedere faptul că la SC X SRL a fost aprobat tabelul definitiv al creanțelor iar planul de reorganizare a fost confirmat. Prin adresa de răspuns nr. 191312/18.07.2016, înregistrată la AIF X sub nr. 192468/19.07.2016, Serviciul Juridic a comunicat faptul că “nu există text de lege care să interzică efectuarea unei inspecții fiscale la societățile aflate în procedura generală a insolvenței, iar în situația în care se vor stabili sume de plată suplimentare, acestea vor putea fi înscrise la masa credală odată cu deschiderea procedurii falimentului sau, în cazul în care debitoarea respectă planul de reorganizare, vom solicita plata acestor sume în temeiul art. 64 alin. 6 din Legea nr. 85/2006”.
- În Nota explicativă dată de d-na DI cu ocazia controlului anterior și în RIF F-Y/28.07.2011 aceasta avea calitatea de persoană împuternicită de administrator să reprezinte societatea pe perioada controlului.
- În data de 20.07.2016 d-nei MMA i-a fost înmănată Înștiințarea pentru discuția finală și proiectul de Raport iar societatea a formulat Punctul de vedere înregistrat la AJFP X sub nr. 13405/26.07.2016. Având în vedere că în acest punct de vedere petenta a făcut referire la diverse documente pe care însă nu le-a prezentat echipei de control, prin adresa nr. 3031/27.07.2016, s-a solicitat societății verificate prezentarea acestor documente. În data de 28.07.2016 petenta a transmis organelor de control adresa nr. 13604 prin care solicită continuarea inspecției fiscale și la care anexează anumite documente, care, așa cum rezultă din Cap. VI *Discuția finală cu contribuabilul* au făcut obiectul analizei organelor de control iar aceștia și-au exprimat punctul de vedere cu privire la susținerile și probele prezentate, motivând de ce acestea nu pot modifica rezultatele inspecției fiscale.

Se constată deci că, susținerea petentei că a furnizat documente și că organele de control nu au luat în considerare punctul său de vedere, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, în fapt, petenta refuzând să prezinte documentele aferente perioadei 01.10.2009-30.04.2011 iar organele de control nu numai că au formulat și expediat răspuns la fiecare punct de vedere transmis de petentă dar au înscris și în Raportul de inspecție fiscală (anexat la actul administrativ fiscal atacat) analiza celor subliniate de contribuabil prin adresele transmise.

De asemenea, sunt incidente prevederile art. 94 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

art. 94 *Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

Se reține că, deoarece așa cum am arătat mai sus, în repetate rânduri petenta a refuzat să prezinte documentele aferente perioadei ianuarie 2009-aprilie 2011, în mod legal organele de control au avut în vedere deficiențele și constatările organelor de control care au efectuat inspecția având ca obiect TVA pentru perioada oct. 2009- 30.04.2011 în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. Y/28.07.2011 și Decizia de impunere nr. F-Y/28.07.2011.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit starea de fapt fiscală fără administrarea de probe, așa cum eronat susține contestatoarea. Dimpotrivă, organele de inspecție fiscală au apelat la mijloacele de probă permise de lege și prevăzute la art. 94 alin. (2) din Codul de procedură fiscală citat anterior, respectiv solicitarea de informații atât de la societatea contestatoare cât și de la clienți ai săi, folosirea înscrisurilor prezentate și a documentelor aflate la dosarul contribuabilului (situații financiare, declarații depuse la organul fiscal) precum și constatările organelor de control cu ocazia inspecțiilor efectuate anterior. Faptul că societatea contestatoare însăși nu a pus la dispoziție documentația solicitată până la finalizarea inspecției nu poate fi reproșat organelor de inspecție fiscală, fiind obligația societății să colaboreze cu organele de control în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Referitor la Punctul de vedere transmis în data de 02.08.2016 la care face referire petenta în contestație, se constată că la acea dată inspecția fiscală era finalizată fiind emise Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, astfel că organele de control nu aveau cum să consemneze în aceste acte opiniile transmise de petentă.

Tot ca aspect de nelegalitate a Raportului de inspecție fiscală, petenta precizează că organele de control nu au avut în vedere declarația depusă de societate în temeiul art. 141 alin. 2 lit. e din Codul fiscal și că în actele de control concluziile nu au la bază documentele prezentate ci aprecieri privind relațiile de rudenie între asociați.

În fapt, ulterior încheierii inspecției fiscale, societatea a depus Notificare privind optiunea de renunțare la taxare, aceasta fiind înregistrată la AJFP X sub nr. 211514/02.08.2016. Organele de control nu au ținut cont de această notificare aceasta fiind depusă ulterior finalizării inspecției fiscale. Mai mult, prin depunerea Notificării de renunțare la taxare starea de fapt fiscală se modifică și sub aspectul că petenta devine persoană impozabilă cu regim mixt cu implicații fiscale privind dreptul de deducere a cheltuielilor aferente imobilelor închiriate respectiv ajustarea TVA dedusă pentru achiziția/modernizarea imobilelor închiriate, aspecte care ar fi trebuit a fi analizate de organele de control.

Astfel, față de prevederile legale invocate, se constată că solicitarea contribuabilului privind anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal atacat, nu are temei legal, fapt pentru care organul de soluționare va proceda la analiza celorlalte motive de drept la care petenta face referire în contestație, referitor la TVA și accesoriile aferente.

III.2. Pe fond

III.2.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei precum și la TVA în sumă de Y lei, cu accesorii aferente în sumă de Y lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin sesizarea penală nr. X/12.09.2016 înregistrată la aceștia sub nr. X/P/2016, cu privire la unele aspecte constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2016, dosarul aflându-se în cercetări la IPJ X- Serviciul de investigare a Criminalității Organizate.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice

X au efectuat în perioada 14.12.2015- 29.07.2016 la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.09.2009-30.06.2015 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.05.2011-31.10.2015.

Din analiza efectuată cu prilejul inspecției fiscale, organele de inspecție au considerat că societatea a dedus fără drept cheltuieli în sumă de X lei și nu a înregistrat în evidențele contabile venituri în sumă de X lei fiind constatate următoarele deficiențe:

- Cheltuieli nedeductibile aferente discountului acordat clientului SC TTT SRL, în sumă de X lei;
- Venituri neînregistrate/înregistrate parțial înscrise în facturi, în sumă de X lei;
- Venituri estimate aferente lipsei facturilor din plaja de numere, în sumă de X lei;
- Cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative în sumă de X lei;
- Venituri neînregistrate aferente închirierii de echipamente de panificație în sumă de X lei;
- Venituri neînregistrate aferente operațiunii de subînchiriere a spațiului din X, str. Nicolae Bălcescu nr. 26 către SC B SRL în sumă de X lei;
- Venituri neînregistrate aferente operațiunii de închiriere a spațiului din X, str. 9 Mai nr. 17 în sumă de X lei;
- Venituri neînregistrate aferente operațiunii de subînchiriere a spațiului din București, B-dul Iuliu Maniu nr. 97, bl. A, parter, sector 6 în sumă de X lei;
- Venituri neînregistrate aferente operațiunii de închiriere a spațiului din X, str. Arad nr. 42, în sumă totală de X lei, din care către SC TBG SRL- X lei, SC HRI SRL- X lei, SC DM SRL- X lei, SC TTT SRL- X lei, SC TI SRL- X lei
- Cheltuieli cu scăderea din gestiune nejustificată a mărfurilor în sumă de X lei.

Pentru aceste deficiențe, în conformitate cu prevederile art. 19, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada 01.01.2009 - 30.06.2015 un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și a calculat dobânzi/majorări de întârziere în valoare de X lei și penalități de întârziere în valoare de X lei începând cu data de 16.04.2011 până la data de 21.11.2011, data intrării în insolvență.

De asemenea, urmare a verificărilor efectuate au fost constatate deficiențe cu influențe asupra taxei pe valoarea adăugată, fiind stabilită TVA suplimentară de plată în sumă de Y lei după cum urmează:

- Societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y lei, pentru echipamentele tehnologice puse la dispoziția SC TTT SRL;
- Societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y lei, aferentă veniturilor din subînchirierea spațiului din X, str. Nicolae Bălcescu nr.26 către SC B SRL;
- Societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y lei, aferentă veniturilor din subînchirierea spațiului din București, B-dul Iuliu Maniu nr. 97, bl. A, parter, sector 6;
- Societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Y lei, aferentă veniturilor din închirierea spațiului din X, str. Arad nr. 42, din care pentru SC TBG SRL- Y lei, SC HRI SRL- Y lei, SC DM SRL- Y lei, SC TI SRL- Y lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de Y lei, au fost calculate dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de Y lei și penalități de întârziere în sumă de Y lei.

Deoarece aceste fapte constituie conform art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, infracțiuni de evaziune fiscală, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. X/12.09.2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/29.07.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016 întocmite ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L. și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Prejudiciu total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X prin Sesizarea penală nr. X/12.09.2016, este în sumă de X lei și se compune din: impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, TVA în sumă de Y lei, accesorii impozit pe profit în sumă de X lei și accesorii aferente TVA în sumă de Y lei. Menționăm că din valoarea TVA transmisă prin sesizarea penală nr.

X/12.09.2016 suma de Y lei (TVA Y lei și accesorii Y) a fost stabilită suplimentar de plată cu ocazia inspecției fiscale anterioare.

Prin adresa nr. 26747/07.10.2016, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. X/12.09.2016 .

În răspunsul transmis în data de 24.10.2016, înregistrat la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 3041/24.10.2016, se precizează că Dosarul penal X/P/2016 se află în cercetări la Inspectoratul de Poliție al Județului X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, din data de 16.09.2016.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că impozitul pe profit și TVA incluse în prejudiciul transmis organelor de cercetare penală, a fost calculat în baza constatărilor organelor de inspecție fiscală care au stabilit că societatea verificată nu a înregistrat integral în evidențele financiar-contabile veniturile și TVA aferentă obținute din activitatea desfășurată și a dedus nejustificat cheltuieli și TVA.

În drept, potrivit art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 9 alin. (1) “Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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 înlegătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

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.

În speță, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/29.07.2016 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală F-X/29.07.2016, societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli care nu au la bază operațiuni și documente legal întocmite, existând suspiciunea că operațiunile nu sunt reale, precum și faptul că societatea nu a înregistrat venituri și TVA colectată aferentă închirierii de imobile și echipamente tehnologice către societăți afiliate și a prezentat pentru

justificare documente care nu reflectă realitatea economică, fiind întocmite doar cu intenția de a induce în eroare organele de inspecție fiscală.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, au fost reale și destinate activității economice a contestatarii, respectiv dacă societatea și-a ascuns surse impozabile și nu a evidențiat TVA colectată în documentele financiar-contabile, întocmind pentru justificare documente neconforme cu realitatea.

Ca urmare, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității cheltuielilor și asupra suspiciunii că societatea nu a evidențiat în contabilitate toate veniturile și TVA colectată.

Astfel, potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) 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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

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**. 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, 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 toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

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

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, 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”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. X/12.09.2016, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate de inspectorii fiscali anterior, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea unor operațiuni și s-a conturat suspiciunea rezonabilă că societatea verificată nu a înregistrat în evidențele contabile venituri și TVA aferentă operațiunilor de închiriere și că a evidențiat cheltuieli fictive, în timpul controlului fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de Y lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă totală de X lei.

Totodată, 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.

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, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 ori nu."

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, 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. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii"

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de Y lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a suspendat soluționarea cauzei pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de Y lei, urmează **să se suspende soluționarea contestației și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, dobânzile/majorările de întârziere în sumă de Y lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalitățile de întârziere în sumă de Y lei aferente taxei pe valoarea adăugată** conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul"

III.2.2. Referitor la suma totală de X lei din care:

- ***impozit pe profit în sumă de X lei***
- ***dobânzi/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei;***
- ***penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei***
- ***TVA în sumă de Y lei***
- ***dobânzi/majorările de întârziere aferente TVA în sumă de Y lei;***
- ***penalitățile de întârziere aferente TVA în sumă de Y lei***

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații de plată în sarcina SC X SRL, în condițiile în care contestatoarea nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel:

a) Referitor la cheltuielile respinse la deducere în sumă totală de X lei din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

- în baza facturilor nr. 4685860/29.04.2011 și nr. 4685863/30.04.2011 emise de către SC TTT SRL, societatea verificată a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei (X lei + X lei) și TVA în sumă de Y lei, aferent "refacturare consum energie electrică septembrie 2009 – februarie 2011 cf. anexă" și "refacturare consum gaze naturale cf. Anexă;
- adresele de consum înscrise în facturi sunt X, str. Șos Alba Iulia nr. 9998 FN (energie electrică) și nr. 77C (gaz), spații care nu sunt evidențiate în contabilitatea societății nici în clasa de imobilizări și nici în conturile extrabilanțiere;
- în nota explicativă dată de doamna DI, împuternicită a administratorului, cu ocazia controlului anterior care a vizat doar TVA, aceasta a declarat faptul că aceste utilități aparțin unei locații pentru care nu era justificată refacturarea;
- în baza facturii nr. 0076985/27.02.2010 emisă de către SC B&B C SRL având ca obiect produse cosmetice lei în sumă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei și a facturii nr. 100016/29.03.2010 emisă de SC SMR SRL având ca obiect ceas Breitling în sumă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei, au fost deduse cheltuieli în sumă totală de X lei.
- Deoarece achizițiile prezentate mai sus nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, având în vedere prevederile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X lei.

În contestația depusă contribuabilul susține că organele de control au preluat mențiuni din Raportul de inspecție fiscală întocmit anterior și nu au efectuat verificări proprii. Totodată petenta afirmă că pentru locația din X, șos. Alba Iulia nr. 77C, au fost prezentate avizele și licențele care atestă că aici a funcționat o unitate de brutărie, astfel că SC TTT SRL a refacturat consumuri efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Cu toate acestea, ca urmare a verificărilor efectuate organele de control nu au identificat aferent perioadei verificate venituri din comercializarea produselor specifice unei unități de brutărie iar organele de control precizează că reprezentanta contribuabilului nu a nici prezentat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale avize și licențe pentru desfășurarea activității în locația din X, Sos. Alba Iulia nr. 77C, în perioada în care au fost înregistrate consumuri de energie electrică și gaz. Astfel de documente nu au fost prezentate nici în susținerea prezentei contestații.

În drept, speței în cauză îi sunt incidente prevederile art. 10, art. 49 și ale art. 94 alin. (3) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

art. 10 Obligația de cooperare

(1) *Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

(2) *Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.*

art. 49 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

- solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- solicitarea de expertize;*
- folosirea înscrisurilor;*
- efectuarea de cercetări la fața locului;*
- efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

- examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, organele fiscale sunt cele îndreptățite să stabilească starea de fapt fiscală, administrând în acest scop mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, în timp ce contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale.

Referitor la susținerile petentei, organele de soluționare rețin că, deoarece în timpul inspecției, reprezentantul contribuabilului a refuzat să prezinte documentele aferente perioadei 01.01.2009 - 30.04.2011, în mod legal organele de control și-au fundamentat constatările având în vedere informațiile din Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/28.07.2011 întocmit la SC X SRL ca urmare a inspecției fiscale care a vizat TVA aferentă perioadei 01.10.2009-30.04.2011, inspecție în timpul căreia au fost prezentate documentele contabile ale societății. Astfel, se constată că în lipsa documentelor financiar-contabile și a explicațiilor contribuabilului referitoare la speța analizată, organele de control au utilizat informații și declarații furnizate de terțe persoane precum și documentele din dosarul fiscal al contribuabilului, mijloace de probă prevăzute de legislația fiscală.

Având în vedere faptul ca societatea nu a probat cu documente că achizițiile de mai sus sunt aferente realizării de venituri impozabile, în mod legal organele de inspecție au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă totală de X lei, în speță fiind incidente prevederile art. 21 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 21 Cheltuieli

(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.”

Astfel, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici la control, nici în susținerea contestației documente care să demonstreze o altă situație de fapt și să răstoarne concluzia organelor de inspecție fiscală, contestația cu privirea la încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de X lei este neîntemeiată și urmează a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

b) Referitor la cheltuielile pentru care contribuabilul nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate în sumă totală de X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se reține că societatea a înregistrat cheltuieli cu următoarele tipuri de servicii:

- „prestări servicii “ în valoare totală de X lei, în baza unui număr de trei facturi emise de către SC HRI SRL;

- „prestări servicii” și „modernizare spațiu” în valoare totală de X lei în baza a două facturi emise de SC TTT SRL;

- „intermedieri vânzări imobile” în valoare totală de X lei în baza a două facturi emise de către SC TI SRL;

- „venituri din marketing” în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei, în baza facturii seria DM nr. 50/16.03.2011 emisă de SC DM SRL;

- „prestări servicii conform contract” în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de Y lei, în baza facturii nr. 124/07.10.2010 emisă de SC BH SRL;

- „reclamă și publicitate conform contract” în sumă X lei, cu TVA aferentă de Y lei (pentru care s-au aplicat măsuri de simplificare) în baza facturii nr. 917/31.12.2009 emisă de SC TTT SRL.

Se constată că facturile nu conțin informații referitoare la contractele în baza cărora au fost emise, tipul serviciilor, data prestării.

Prin adresa înregistrată la DG.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 8992/23.06.2011, organele de control au solicitat contribuabilului prezentarea de contracte, situații

de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente din care să reieșă natura serviciilor facturate și scopul achiziționării acestora. Aceste documente i-au fost solicitate d-nei MMA și pe e-mail în data de 07.07.2016.

Aferent acestor servicii societatea verificată a prezentat doar Contractul de prestare servicii marketing și studii de piață nr. 128/11.11.2009 încheiat cu SC TTT SRL, al cărui obiect îl reprezintă prestarea de către prestator, prin mijloace specifice, a serviciilor de marketing, studiere a pieței și sondare a opiniei publice, în funcție de solicitările beneficiarului, însă SC X SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun raport, situație sau alte documente privind rezultatele de sondare a pieței și opiniei publice din care să rezulte care au fost solicitările beneficiarului și dacă acestea au fost efectuate.

Se constată că organele de control Referitor la SC HRI SRL, SC TTT SRL, SC TI SRL și SC DM SRL se reține că sunt societăți administrate, în perioada emiterii acestor facturi, de către MC (70%) și deținute de acesta și de d-na MMA(30%), persoane care au și calitatea de directori în societatea X SRL și sunt părinții domnului MDȘ, administrator și asociat majoritar al SC X SRL (98%), între acestea existând relații de afiliere.

În contestația formulată, petenta susține că a prezentat toate documentele solicitate de organele de control respectiv contractele încheiate cu HRI, TI, DM, TTT precum și dovezile aferente serviciilor prestate, dar acest fapt este contrazis de echipa de control care precizează că au fost prezentate doar Contractul de prestare servicii marketing și studii de piață nr. 128/11.11.2009 încheiat cu SC TTT SRL. De altfel, la toate solicitările de prezentare a documentelor aferente perioadei 01.10.2009-30.04.2011, petenta a precizat că această perioadă a fost verificată și că sunt incidente prevederile art. 118 alin. 3 Noul Cod de procedură fiscală.

Societatea nu a prezentat documente pentru justificarea realității și necesității prestărilor de servicii mai sus enumerate, nici cu prilejul depunerii contestației.

În fapt, art. 118 alin. 3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede că:
„(3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

astfel că, având în vedere faptul că inspekția anterioară a avut ca obiect doar TVA pentru perioada 01.10.2009-30.04.2011, în mod legal organele de control au avizat și efectuat verificarea impozitului pe profit pentru aceeași perioadă, această creanță nefăcând obiectul verificărilor efectuate anterior.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

”Art. 21. - (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:

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”,

coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”.

Referitor la documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv contracte, situații de lucrări, note/procese-verbale de recepție etc., se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul veniturilor impozabile. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate și sunt necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor întrucât acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca pe o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile, respectiv operațiunilor sale taxabile. În speță menționăm că petenta nu a prezentat alte documente justificative decât contractul încheiat cu unul dintre furnizorii de prestări de servicii.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate. Prin urmare, simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la profit impozabil ori la operațiuni taxabile.

Pornind de la considerațiile generale prezentate anterior, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea contestatoare nu face dovada că serviciile facturate i-au fost cu adevărat prestate și au fost destinate pentru a fi utilizate în folosul realizării de venituri impozabile, astfel că, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici la control, nici în susținerea contestației documente care să demonstreze o altă situație de fapt și să răstoarne concluzia organelor de inspecție fiscală, contestația cu privire la deductibilitatea cheltuielilor pentru serviciile facturate este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare pentru acest capăt de cerere.

c) Referitor la cheltuielile nedeductibile cu amortizarea echipamentelor tehnologice în sumă totală de X lei, din documentele aflate la dosarul contestației se reține că în perioadele 01.11.2011– 31.12.2012 și 01.02.2015– 30.06.2015, SC X SRL înregistrează în evidența contabilă cheltuieli lunare cu amortizarea, aferentă unor echipamente tehnologice (Bandă preluare pachete + masă baxare, Banda reversibilă Bongard SF 500 N, Cărucior ST de fermentare mini Buzuna, Dospitor Final Bongard BFE, Dospitor Final Bongard BFE, Fermentator FLN 300 Agriflex pt. Drojdie), echipamente de panificație achiziționate de la SAS B Franța și care au fost închiriate până în luna octombrie 2011 la SC TTT SRL. Organele de control au constatat că în aceste perioade, SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din panificație sau alte venituri impozabile din exploatarea acestor imobilizări corporale.

În susținerea contestației petenta afirmă că din fișa bunului reies alte sume amortizate și că organele fiscale nu au prezentat nicio dovadă că pentru aceste echipamente s-au înregistrat amortizări care ar fi influențat declarația de impozit pe profit, dar nu anexează niciun document din care să reiasă care sunt sumele amortizate conform fișei bunurilor sau alt mod de calcul.

În drept, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 19

alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 19, alin. (1): "Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

Art. 21, alin. (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."

Art. 21, alin. (3) "Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24".

și ale art. 24 alin. (1) coroborat cu prevederile punctului 70² din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

Art. 24, alin. (1) "Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol."

70² "Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizată se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, cu privire la cheltuielile cu amortizarea se reține că sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată și că atunci când mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate, recuperarea valorii rămasă neamortizată se reia în luna următoare redării în folosință, tratamentul fiscal aplicabil în acest caz fiind prevăzut de Normele metodologice pentru aplicarea OG 92/2003/R privind Codul fiscal, citat mai sus.

Organul de soluționare reține că organele de control au solicitat pe parcursul inspecției fiscale punerea la dispoziție de fișe de cont, dar că societatea a prezentat doar o parte dintre acestea, astfel că amortizarea contabilă înregistrată în evidența de SC X SRL a fost determinată pe baza documentelor avute la dispoziție respectiv a bilanțelor de verificare întocmite la datele de 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013, 31.12.2014, 30.06.2015 și 31.10.2015 și a "Registrului imobilizărilor la data de 31.12.2012".

În ceea ce privește influența amortizării înregistrate pentru aceste echipamente asupra declarației privind impozitul pe profit, din analiza bilanței de verificare la 31.12.2012 comparativ cu Declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2012 se constată că societatea a dedus calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea. Astfel, conform bilanței de verificare la 31.12.2012, în anul 2012 societatea a înregistrat cheltuieli totale în sumă de X lei, în care sunt incluse și cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor în sumă de X lei (X lei aferente echipamentelor tehnologice și mijloacelor de transport) și a declarat în declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2012 cheltuieli din exploatare totale în sumă de X lei și cheltuieli financiare X lei. În condițiile în care, în declarație nu au fost evidențiate separat „Amortizare fiscală” și nici „Amortizare contabilă”, se constată că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru valoarea totală a cheltuielilor de amortizare, în care sunt incluse și cheltuielile cu amortizarea echipamentelor tehnologice (Bandă preluare pachete + masă baxare, Banda reversibilă Bongard SF 500 N, Cărucior ST de fermentare mini Buzuna, Dospitor Final Bongard BFE, Dospitor Final Bongard BFE, Fermentator FLN 300 Agriflex pt. Drojdie) care nu au fost utilizate pentru obținerea de venituri impozabile.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că deși societatea contestatară a dedus din punct de vedere fiscal amortizarea mijloacelor fixe în perioadele 01.11.2011– 31.12.2012 și 01.02.2015– 30.06.2015, aceasta nu a făcut dovada că a utilizat aceste imobilizări în activitatea desfășurată, astfel că, în mod corect organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile de amortizare înregistrate în perioada 01.11.2011– 31.12.2012 și 01.02.2015– 30.06.2015. Prin urmare, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici la control, nici în susținerea contestației documente care să demonstreze o altă situație de fapt

și să răstoarne concluzia organelor de inspecție fiscală, contestația cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea echipamentelor este neîntemeiată și urmează a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

d) Referitor la înregistrarea cu întârziere a veniturilor din prestările de servicii de închiriere, din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

- SC X SRL a emis pentru SC EDCM Impex SRL factura nr. 140/28.12.2012 în valoare de X lei, reprezentând contravaloare chirie an 2012;

- contribuabilul verificat a emis pentru SC AT SRL factura nr. 674/17.12.2013 în valoare de X lei, reprezentând contravaloare "chirie 12 luni pentru anul 2013 spațiu birouri Arad 42".

Având în vedere că veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societatea supusă verificării pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 prin luarea în considerare a veniturilor din serviciile prestate de către SC X SRL către SC EDCM Impex SRL și către SC AT SRL în perioada la care acestea se referă.

În drept, potrivit art. 110 și art. 111 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 110 Colectarea creanțelor fiscale

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

“Art. 111- (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează”.

Având în vedere dispozițiile mai sus invocate, colectarea creanțelor se face în baza unui titlu de creanță iar declarația fiscală depusă de contribuabili este titlu de creanță.

De asemenea, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„art. 19, alin. (1): “Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

coroborate cu prevederile pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor

art. 21 din Codul fiscal.”

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art. 34 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile punctului 259 alin. (1) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

art. 34 Declararea și plata impozitului pe profit

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I -

III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.

Ordinul 3055/2009 Venituri din prestarea de servicii

259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Se constată că veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora iar declararea și plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, luând în calcul toate veniturile și cheltuielile așa cum este prevăzut la art. 19 alin. 1 din Codul fiscal, citat mai sus.

În contestația formulată, societatea precizează că facturile emise către EDCM și AT nu au avut la bază contracte de închiriere ci doar discuții care nu s-au concretizat prin încheierea de contracte iar spațiul nu a fost predat către aceștia, fapt care nu poate fi reținut în soluționarea contestației deoarece este contrazisă de situația de fapt înscrisă în facturi, respectiv facturile sunt emise în luna decembrie pentru întreg anul care deja s-a scurs, deci rezultă că serviciile facturate au fost prestate anterior. Referitor la susținerea petentei că facturile au fost anulate, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației SBG_AIF 3647/12.09.2016, organele de control precizează că din documentele prezentate nu s-au identificat facturi de stornare pentru aceste servicii, și că au fost verificată concordanța acestor venituri cu cele înregistrate în evidența contabilă, respectiv în creditul contului 706 "Venituri din redevențe și chirii", neconstatându-se diferențe în acest sens.

Prin urmare, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici la control, nici în susținerea contestației documente care să demonstreze o altă situație de fapt, contestația cu privire la acest capăt de cerere este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

e) Referitor la veniturile neimpozabile aferente serviciilor prestate în anul 2008

În fapt, cu ocazia controlului anterior, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în anul 2009 venituri din chirii aferente anilor fiscali 2004, 2005, 2006, 2007 și 2008 și a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societatea supusă verificării pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008 prin înregistrarea veniturilor din serviciile de închiriere prestate la perioada la care acestea se referă.

Având în vedere că veniturile în sumă de X lei fuseseră înregistrate în evidența contabilă în luna iulie 2009, prin Dispoziția de măsuri nr. 9330/29.09.2009, s-a dispus în sarcina societății ca la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009 să considere suma de X lei venit neimpozabil.

Deoarece, din analiza "Declarației privind impozitul pe profit" aferentă anului 2009, s-a constatat faptul că societatea verificată nu a considerat suma de X lei ca fiind venit neimpozabil din punct de vedere fiscal, organul de inspecție fiscală a stabilit el însuși că suma de X lei este neimpozabilă la calculul impozitului pe profit.

Organul de soluționare constată că societatea contestă încadrarea la venituri neimpozabile a sumei de X lei, deși prin această măsură a fost de fapt diminuat profitul impozabil al anului 2009, acțiune care nu duce la stabilirea de impozite suplimentare, ci din contră diminuează cuantumul acestora, fiind favorabilă petentei.

În susținere contestatoarea afirmă în mod eronat că acest punct vizează o perioadă care este prescrisă, respectiv anul 2008, în fapt fiind vorba de venituri care au fost înregistrate în anul 2009 (deși erau aferente perioadelor fiscale anterioare) și care au influențat profitul impozabil calculat pentru anul fiscal 2009, perioadă care așa cum am arătat mai sus nu era prescrisă la data începerii controlului.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Având în vedere faptul că veniturile în sumă X lei au fost impozitate de organele de control în perioadele fiscale cărora le aparțineau, societatea trebuia să includă la venituri neimpozabile în 2009 această sumă, astfel că, date fiind cele prezentate anterior, contestația cu privire la acest capăt de cerere este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

f) Referitor la TVA colectată aferentă operațiunilor de închiriere a spațiului din X, str. Arad nr. 42 pentru care petenta a aplicat scutirea de TVA

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele contabile venituri scutite de TVA din închirierea de spații în clădirea situată în mun. X, str. Arad nr. 42. Astfel:

- în baza contractului nr. 122/14.08.2009 încheiat cu SC TBG SRL – pentru o suprafață de 412 mp, societatea a facturat în perioada dec 2013- apr. 2015 chirie în sumă totală de X lei (anexa 54 la RIF);
- în baza contractului nr. 125/14.08.2009 încheiat cu SC TTT SRL - pentru o suprafață de 2.884 mp, societatea a facturat în perioada mai 2011- sept 2011 chirie în sumă totală de X lei (anexa 58 la RIF);
- conform documentelor financiar-contabile prezentate, în luna decembrie 2012 SC X SRL a emis factura scutită de TVA nr. 140/28.12.2012, în valoare de X lei, având ca beneficiar pe SC EDCM SRL , reprezentând contravaloare chirie an 2012;
- conform documentelor financiar-contabile prezentate, în luna decembrie 2013 SC X SRL a emis factura scutită de TVA nr. 674/17.12.2013, în valoare de X lei, având ca beneficiar pe SC AT SRL, reprezentând contravaloare “chirie 12 luni pentru anul 2013 spațiu birouri Arad 42”. Organele de control au făcut precizarea că SC X SRL nu a prezentat la control contracte de închiriere încheiate cu SC EDCM SRL și cu SC AT SRL în baza cărora s-au emis facturile mai sus menționate;
- în baza contractului FN/01.11.2014 încheiat cu SC DC SRL FN/01.04.2014 încheiat cu SC LP SRL, FN/01.04.2014 încheiat cu SC TG SRL în perioada 01.05.2012 – 31.10.2015 SC X SRL a emis facturi de chirie în sumă totală de X lei fără a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Organele de control mai precizează că pentru închirierea spațiului situat în X, str. Arad nr. 42, SC X SRL a optat pentru taxare începând cu data de 01.09.2009, prin depunerea la organul fiscal teritorial a notificării înregistrată sub nr. 20573/01.07.2011 iar până la data emiterii deciziei de impunere societatea nu a depus notificare privind opțiunea de renunțare la taxare.

În urma inspecției fiscale, a fost colectată suplimentar TVA aferentă perioadei mai 2011 – octombrie 2015 în sumă totală de Y lei, astfel:

- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC TBG SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC TTT SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC EDCM SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC AT SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC LP SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC TG SRL;
- Y lei aferentă serviciilor de închiriere prestate către SC DC SRL.

În susținerea contestației petenta susține că a depus la organul fiscal teritorial Notificare privind renunțarea la taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141. alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dar că organele de control nu au ținut cont de această declarație înregistrată la ANAF.

Referitor la facturile emise către EDCM și AT, în contestația formulată, societatea mai precizează că nu au avut la bază contracte de închiriere ci doar discuții care nu s-au concretizat prin încheierea de contracte iar spațiul nu a fost predat către aceștia, fapt care nu poate fi reținut în soluționarea contestației deoarece este în neconcordanță cu situația de fapt înscrisă în facturi, respectiv facturile sunt emise în luna decembrie pentru întreg anul care deja s-a scurs, deci se presupune că serviciile facturate au fost prestate anterior. Referitor la susținerea petentei că facturile au fost anulate, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației 3647/12.09.2016, organele de control precizează că din documentele prezentate nu s-au identificat facturi de stornare pentru aceste servicii, și că a fost verificată concordanța acestor venituri cu cele înregistrate în evidența contabilă, respectiv în creditul contului 706 “Venituri din redevențe și chirii”, neconstatându-se diferențe în acest sens.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației organele de soluționare constată următoarele:

- societatea a depus la AJFP X în data de 02.08.2016, deci ulterior finalizării inspecției fiscale, Notificarea privind renunțarea la taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141. alin. (2) lit. e) din Codul fiscal înregistrată sub nr. 211514/02.08.2016, prin care renunță la taxarea operațiunilor pentru spațiul situat în mun. X, str. Arad nr. 42 începând cu data de

01.01.2010;

- conform datelor de la ANCPI clădirea din str. Arad nr. 42, mun. X este în proprietatea SC X SRL începând cu data de 12.08.2009 în baza actului notarial nr. 1641/12.08.2009 încheiat la Notarul public MR-Emilian. Valoarea de achiziție înscrisă în baza de date ANCPI este de X RON iar anterior clădirea a fost în proprietatea SC TTT SRL;
- în luna septembrie 2009 petenta depune decontul de TVA nr. 31892/10.09.2009, aferent lunii august 2009 și optează pentru rambursarea TVA în sumă de Y lei. Conform datelor din decont în luna august 2009, petenta a declarat achiziții cu TVA de 19% în sumă totală de X lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de Y lei, iar achizițiile scutite de taxă sunt în sumă totală de X lei. În Raportul de inspecție fiscală 9329/29.09.2009 întocmit ca urmare a solicitării de rambursare TVA, organele de control precizează că „TVA solicitată la rambursare provine din achiziția unor imobile de la SC TTT SRL, situat în X, str. Arad nr. 42....” iar în anexa 6 la RIF X/21.12.2009 se regăsesc datele de achiziție pentru acest imobil: factura 323/12.08.2009, valoare fără TVA X și cu TVA Y lei. Rezultă că pentru achiziția clădirii situată în mun. X, str. Arad nr. 42, societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de Y lei prin decontul de taxă depus pentru luna august 2009. Menționăm că în Raportul de inspecție fiscală X/29.09.2009 nu s-au constatat deficiențe în ceea ce privește TVA dedusă pentru achiziția clădirii din mun. X, str. Arad nr. 42.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 126 alin. 9 lit. c), art. 141 alin. (2) lit. e) și alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu Normele date în aplicare și aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

art. 126

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și **nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții**. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

art. 141

[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, **închirierea** și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.

Norme metodologice:

38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(2) În aplicarea alin. (1), un bun imobil reprezintă o construcție care are înțelesul prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal și orice teren.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

[...]

(7) Persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente cu privire la anularea opțiunii, prin formularul prezentat în anexa nr. 2 la prezentele norme metodologice. Aplicarea scutirii de taxă este permisă de la data înscrisă în notificare.

[...]

(9) Orice persoană impozabilă care aplică regimul de scutire prevăzut de art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal și care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului imobil sau părții din bunul imobil va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.

[...]

(11) În cazul notificărilor prevăzute la alin. (3) și (7) depuse după data de 1 ianuarie 2010 inclusiv, pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, care au fost efectuate în anii precedenți sau au început în anii precedenți și sunt încă în derulare după data de 1 ianuarie 2010, se aplică prevederile legale în vigoare la momentul depunerii notificării.

(12) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni. **Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7).**

40. (1) Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea, cu excepțiile prevăzute de lege, este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul poate să opteze prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare. În cazul de față, societatea contestatoare nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 141, alin. (2), lit. e).

Normele de aplicare a Codului fiscal nu condiționează dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri, de data depunerii notificării, **cu condiția ca notificarea să fie depusă cel mai târziu în timpul desfășurării inspecției fiscale. Legiuitorul precizează că și în cazul Notificării de renunțare la taxare se aplică aceleași prevederi** deci că organele de control vor permite depunerea Notificării de renunțare la taxare în timpul controlului caz în care scutirea se aplică de la data înscrisă în notificare.

De asemenea, legiuitorul prevede că orice persoană impozabilă care aplică regimul de scutire prevăzut de art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal și care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului imobil sau părții din bunul imobil va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.

Referitor la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital sunt aplicabile prevederile art. 149 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat, conform cărora:

art. 149

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125[^]1 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

[...]

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care

se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

Conform prevederilor legale de mai sus, ajustare TVA se efectuează pe o perioadă de 20 de ani în cazul bunurilor de capital de natura bunurilor imobile, care sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei (operațiunea de închiriere este așa cum am arătat scutită fără drept de deducere). Perioada de ajustare în cazul bunurilor imobile începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate (în cazul în speță **de la 01.01.2009**) și se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Aplicând prevederile legale la cauza în discuție având în vedere că petenta dorește să renunțe la taxare începând cu **01.01.2010**, deoarece imobilul a fost utilizat pentru operațiuni taxabile doar în anul 2009, aceasta ar fi trebuit să ajusteze 19 douăzecimi din taxa dedusă la achiziția imobilului și să înscrie TVA în decontul lunii ianuarie 2010 (Y lei x19/20).

Se reține că în susținerea contestației petenta nu depune niciun document care să probeze că a ajustat taxa dedusă la achiziția imobilului în discuție.

În speță, se constată că societatea a depus la AJFP X în data de 02.08.2016, deci ulterior datei de 29.07.2016 când s-a finalizat inspecția fiscală, Notificarea privind renunțarea la taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141. alin. (2) lit. e) din Codul fiscal înregistrată sub nr. 211514/02.08.2016, prin care renunță la taxarea operațiunilor pentru spațiul situat în mun. X, str. Arad nr. 42 începând cu data de 01.01.2010.

Mai mult se reține că, deși în perioada verificată a facturat chirie aplicând scutirea de TVA, societatea nu aplică prevederile art. 147-„*Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă*” din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care reglementează dreptul de deducere pentru persoanele impozabile cu regim mixt, nu calculează pro-rata, nu ajustează taxa dedusă la achiziția imobilului care se află în perioada de ajustare și și-a exercitat dreptul de deducere în proporție de 100% pentru TVA înscrisă în facturile de utilități aferente acestui spațiu.

Se constată că legea fiscală permite depunerea Notificării privind renunțarea la taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141. alin. (2) lit. e) din Codul fiscal în timpul controlului fapt care permite organelor de control să efectueze verificările ținând cont de toate implicațiile fiscale ale acestei renunțări. În fapt, prin depunerea notificării retroactiv, **după încheierea inspecției fiscale societatea a efectuat o modificare ulterioară a unei situații de fapt deja stabilite urmare inspecției fiscale, ceea ce încalcă regulile de procedură fiscală.**

Pentru motivele prezentate, Notificarea depusă la AJFP X în data de 02.08.2016, deci ulterior datei de 29.07.2016 când s-a finalizat inspecția fiscală, nu poate fi luată în considerare la soluționarea contestației.

Se reține astfel că organele de control în mod legal au colectat TVA pentru operațiunile de închiriere a spațiului situat în X, str. Arad nr. 42, având în vedere faptul că SC X SRL a optat pentru taxarea acestora începând cu data de 01.09.2009, prin depunerea la organul fiscal teritorial a Notificării înregistrată sub nr. 20573/01.07.2011 iar până la data emiterii deciziei de impunere contestată, societatea nu a depus notificare privind opțiunea de renunțare la taxare, motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

Astfel, pentru capetele de cerere enumerate la punctul III.2.2. literele de la a) la f), în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de Y lei.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de Y lei, urmează **să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Y lei și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Y lei** conform principiului de drept *“accesoriul urmează principalul”*.

III.2.3. Referitor la suma totală de X lei din care:

- **impozit pe profit în sumă de X lei**
- **dobânzi/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei;**
- **penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei;**
- **TVA în sumă de Y lei;**

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații de plată în sarcina SC X SRL, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

a) Referitor la veniturile neînregistrate aferente utilităților pentru spațiul din X str. Arad nr. 42 X, puse la dispoziția chiriașilor

În fapt, în luna aprilie 2011 societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli cu utilitățile suma de X lei, în baza facturilor nr. 589/01.04.2011 și nr. 587/01.04.2011 emise de către SC TTT SRL reprezentând “refacturat consum apă septembrie 2009 - februarie 2011 conform anexa” și “refacturat energie electrică septembrie 2009 - februarie 2011 conform anexa”.

Conform anexelor la aceste facturi, locul de consum al acestor utilități refacturate este str. Arad nr. 42, X, spațiu care se află începând cu data de 12.08.2009 în proprietatea SC X SRL și pentru care au fost prezentate contracte de închiriere în care se specifică la art. 5 faptul că “locatarul se obligă să asigure curățenia și igienizarea spațiilor închiriate, să achite contravaloarea chiriei lunare și facturile de utilități care îi revin prin utilizarea spațiului respectiv și să predea, la finalul contractului spațiul, conform destinației sale normale, în condiții bune”. Deoarece SC X SRL nu a refacturat utilitățile chiriașilor, au fost recalculate cheltuielile pentru care societatea avea drept de deducere proporțional cu suprafața care nu a fost dată în chirie și au fost stabilite suplimentar venituri în sumă totală de X lei.

În ceea ce privește această constatare, în contestația depusă, petenta se limitează doar la a atrage atenția că perioada este prescrisă și că este anterioară sentinței de deschidere a procedurii insolvenței și afișării tabelului definitiv și nu aduce în susținere motive de fapt și de drept pentru care alege să conteste această sumă.

b) Referitor la înscrierea în mod eronat în declarațiile anuale privind impozitul pe profit (cod 101), depuse de societate pentru perioadele 01.01.-30.09.2010 și 01.10 – 31.12.2010, a veniturilor și cheltuielilor și a impozitului minim datorat

În fapt, din analiza sumelor declarate prin “Declarațiile privind impozitul pe profit” pentru perioadele 01.01.-30.09.2010 și 01.10 – 31.12.2010 depuse la organul fiscal teritorial sub nr. 9790/28.02.2011 și sub nr.9791/28.02.2011 comparativ cu Situația financiară aferentă anului 2010 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 17880/30.05.2011, s-a constatat că deși prin declarația 101 la 31.12.2010 societatea declară pierdere în sumă de X lei, conform balanței de verificare, în trim. IV 2010 societatea a înregistrat sold creditor cont 121 în sumă de X lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, astfel că organele de control au calculat un profit impozabil în sumă de X lei și un impozit aferent de X lei.

De asemenea, s-a constatat că în “Declarația privind impozitul pe profit aferentă perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010” depusă la organul fiscal societatea a înscris în mod eronat la rândul 5 “Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100” suma de 0 lei, iar la rândul 6 “Diferență de impozit pe profit datorat” suma de X lei. Rezultă astfel că societatea a declarat un impozit pe profit minim în suma de X lei în plus cu X lei.

În ceea ce privește această deficiență, în contestația depusă, petenta nu aduce în susținere

motive de fapt și de drept pentru care alege să conteste constatările organelor de control, deși așa cum a precizat în adresa nr. BVR_DGR 12250/19.10.2016 a contestat „în întregul lui Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere”.

c) Referitor la înscrierea în mod eronat în declarația anuală privind impozitul pe profit pentru anul 2011 (cod 101) a veniturilor și a cheltuielilor

În fapt, din analiza sumelor declarate prin “Declarației privind impozitul pe profit” aferentă anului 2011 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 11802/23.04.2011, comparativ cu Situația financiară aferentă anului 2011 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 17880/30.05.2011 organele de control au stabilit că în acest an societatea a obținut un profit impozabil în sumă de X lei (X lei impozit pe profit aferent), față de profitul impozabil în sumă de X lei (X lei impozit pe profit aferent) declarat de societate.

În ceea ce privește această deficiență, în contestația depusă, petenta nu aduce în susținere motive de fapt și de drept pentru care alege să conteste constatările organelor de control, deși așa cum a precizat în adresa nr. BVR_DGR 12250/19.10.2016 a contestat „în întregul lui Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere”.

d) Referitor la înscrierea în mod eronat a pierderii fiscale de recuperat în declarațiile anuale privind impozitul pe profit (cod 101) depuse de societate pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 precum și înscrierea eronat a cheltuielilor nedeductibile în Declarațiile privind impozitul pe profit aferente anului 2009, perioadei fiscale 01.10.2010 – 31.12.2010 și a anului 2011

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe privind modul de completare a declarațiilor Cod 101 pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, după cum urmează:

- Conform “Declarației privind impozitul pe profit” pentru perioada fiscală 01.01.2010 – 30.09.2010 depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 9790/28.02.2011 societatea a înscris la rândul 39 “Profit impozabil/pierdere de recuperat în anii următori” suma de – X lei, reprezentând pierderea de recuperat aferentă acestei perioade fiscale, în condițiile în care în anul 2009, societatea a declarat profit impozabil.

- Conform “Declarației privind impozitul pe profit” depusă la organul fiscal teritorial sub nr. 9791/28.02.2011, în perioada fiscală 01.10.2010 – 31.12.2010, societatea a înregistrat o pierdere fiscală de recuperat în sumă de -8.240 lei și nu a înscris pierderea de recuperat din perioada fiscală 01.01.2010 – 30.09.2010 în sumă de - X lei, declarând pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de -X lei în loc de suma de – X lei. De această deficiență s-a ținut cont la calculul impozitului la 31.12.2010, așa cum am arătat anterior la litera b).

- în anii 2011, 2012, 2013 și 2014 conform “Declarațiilor anuale privind impozitul pe profit” depuse la organul fiscal teritorial societatea nu a înscris pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți.

- Din analiza modului de completare a “Declarației privind impozitul pe profit” aferentă anului 2009, s-a constatat faptul că societatea verificată a înscris în mod eronat la rândul 35 “Total cheltuieli nedeductibile” suma de X lei, în condițiile în care conform Balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2009 aceasta înregistrează cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X lei. De asemenea, societatea verificată a înscris eronat la rândul 37 “Pierdere fiscală în perioada curentă de reportat pentru perioada următoare” suma de X lei, astfel Profitul impozabil determinat pentru anul 2009 fiind de X lei, în loc de X lei, declarând o bază impozabilă mai mare cu X lei.

- în “Declarația privind impozitul pe profit” aferentă perioadei fiscale 01.10.2010 -31.12.2010 s-a constatat faptul că societatea verificată nu a înscris cheltuielile nedeductibile în suma totală de X lei înregistrate conform Balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2010. De această deficiență s-a ținut cont la calculul impozitului la 31.12.2010, așa cum am arătat anterior la litera b).

- în “Declarația privind impozitul pe profit” aferentă anului 2011 societatea verificată a înscris în mod eronat la rândul 35 “Total cheltuieli nedeductibile” suma de X lei, iar conform Balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2011 aceasta înregistrează cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X lei. De această deficiență s-a ținut cont la calculul impozitului la 31.12.2011, așa cum am arătat anterior la litera b).

Referitor la aceste deficiențe, în contestația depusă, petenta nu aduce în susținere motive de fapt și de drept pentru care alege să conteste constatările organelor de control, deși așa cum a precizat în adresa nr. BVR_DGR 12250/19.10.2016 a contestat „în întregul lui Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere”.

e) Referitor la TVA colectată nedeclarată de societate

În fapt, din analiza comparativă a decontului de **TVA aferent lunii octombrie 2015 cu balanța de verificare aferentă lunii octombrie 2015**, organele de control au constatat că societatea nu a cuprins în decontul de taxă depus la organul fiscal, TVA colectată în sumă de **Y lei**, reprezentând TVA colectată înscrisă în evidența contabilă, conform documentelor prezentate (balanța de verificare), în sarcina societății verificate fiind stabilită o obligație suplimentară de plată reprezentând TVA în sumă de **Y lei**.

Referitor la această deficiență, în contestația depusă, petenta nu aduce în susținere motive de fapt și de drept pentru care alege să conteste constatările organelor de control, deși așa cum a precizat în adresa nr. BVR_DGR 12250/19.10.2016 a contestat „în întregul lui Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere”.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. 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”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 276 Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Conform celor mai sus enunțate, întrucât contestația este cea care invocă în sprijinul

pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată".

Se reține că SC X SRL, deși contestă în totalitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/29.07.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în ce privește deficiențele descrise la punctul III.2.3 literele de la a) la e), prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Astfel, considerând reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că prin contestație nu sunt aduse argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru **impozitul pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de Y lei**.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a respins ca nemotivată contestația pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", urmează **a se respinge ca nemotivată contestația și pentru dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 269 alin. 1 și 2, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E:

1) Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/29.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Y lei taxa pe valoarea adăugată;
- Y lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente TVA;
- Y lei penalitățile de întârziere aferente TVA;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

pentru persoane juridice F-X/29.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Y lei taxa pe valoarea adăugată;
- Y lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente TVA;
- Y lei penalitățile de întârziere aferente TVA.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-X/29.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.07.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **X lei**, compusă din:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Y lei taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel Alba Iulia în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.