



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 430 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.R.L.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.922025/29.12.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./19.12.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.922025/29.12.2014, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul în .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având cod de înregistrare fiscală .X..

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./11.11.2014*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014*, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.11.2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014, respectiv **17.11.2014**, așa cum reiese din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației, respectiv **11.12.2014**, conform ștampilei Poștei Române aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L., precizează următoarele:

Inspecția fiscală nu s-a desfășurat în conformitate cu prevederile art.98, coroborate cu art.91 și art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Eronat organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare facturile de achiziții mărfuri deși acestea îndeplinesc condițiile de deductibilitate conform art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru motivul că au fost înregistrate greșit în declarația 394 (CUI eronat) sau nu se găsesc achitate.

Totodata, societatea precizeaza ca în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile, deoarece în evidenta contabilă au fost înregistrate achiziții de mărfuri de la diverși furnizori pe baza facturilor de achiziție.

Față de cele menționate anterior, societatea solicită anularea actelor administrativ fiscale.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.104 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, depășind

termenul de efectuare a inspecției fiscale, fapt ce atrage nulitatea Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014 și a Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014.

Societatea mai precizează faptul că organele de inspecție fiscală i-au încălcat prezumția de nevinovăție, neținând seama de documentele depuse și necoroborând informațiile primite, referitoare la alți contribuabili cu alte mijloace de probă.

Având în vedere hotărârea TELEOS a CJCE (C-409/04), societatea susține că limitarea controlului documentelor numai la unul formal, preluarea unor informații furnizate prin rapoartele de inspecție fiscală transmise în urma controlărilor încrucișate fără a lua în considerare și alte documente oficiale puse la dispoziție spre a furniza informații cu privire la realitatea operațiunilor efectuate, a condus la inversarea prezumției de nevinovăție și încălcarea unui drept fundamental.

Societatea susține că fost privată de dreptul de a fi informată și de posibilitatea efectivă de a se apăra în fața inspectorilor fiscali, prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală în timp util și neaducerea la cunoștință a temeiului juridic al inspecției fiscale.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în mod special de prevederile art.93 din același act normativ, deoarece au verificat și constatat diferențe privind impozitul pe profit începând cu data de 01.01.2008 și privind taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 31.12.2008, perioade care sunt prescrise.

Referitor la impozitul pe profit, societatea susține că organele de inspecție fiscală neîntemeiat au concluzionat că tranzacțiile sunt fictive și au dispus reîntregirea bazei de impozitare cu sumele plătite pentru achizițiile de produse necesare realizării obiectului de activitate realizate de furnizori, încălcând astfel prevederile art.52 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea susține că pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2013 pentru care s-a efectuat inspecția fiscală privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală și-au depășit competența conform art.90 alin.2 din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, astfel stabilind:

- Diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în suma de .X. lei pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv contracte situații lucrări, rapoarte de lucru, documente de intrare și de ieșire din gestiune de marfuri și materii prime, materiale consumabile;
- Diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe în suma de .X. lei care nu sunt pentru

realizarea de venituri (amortizare casute .X.) si din amortizare calculata pentru mijloace fixe pentru care nu exista documente justificative de provenienta;

- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli privind diferente de curs valutar pentru care nu au fost prezentate documente justificative;
- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu deplasarile care nu au fost in interesul societatii, si pentru care nu au fost prezentate documente justificative;
- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli de protocol;
- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu dobanzi si penalitati de intarziere datorate bugetului de stat;
- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli privind sconturi acordate fara documente justificative;
- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli personale care nu sunt pentru realizarea de venituri;
- Diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de .X. lei declarate eronat in declaratia 101 aferenta trim. IV 2010.

Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala, societatea precizeaza ca toate facturile primite de la furnizori au fost inregistrate corect in contabilitate, s-au intocmit note de intrare receptie si constatare de diferente, s-au intocmit bunuri de consum si rapoarte de productie pentru produsele finite obtinute si toate cheltuielile sunt justificate, astfel fiind intrunite conditiile de deductibilitate prevazute de art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru sumele aferente anilor 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 si 2013 reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe pentru cladirea din Bulevardul .X., societatea precizeaza ca, aceasta constructie a fost inregistrata corect in contabilitate in baza facturii nr..X./04.07.2008 emisa de Societatea .X..

Referitor la sumele reprezentand cheltuieli cu amortizarea pentru casutele de vacanta din .X., achizitionate in luna septembrie 2009, societatea precizeaza ca desi pana la momentul controlului nu s-au obtinut venituri, nu inseamna ca amortizarea este nedeductibila, codul fiscal neprecizand o data pana la care sa se obtina venituri.

S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., precum și de la persoane fizice, fără a fi însoțite de documente justificative, respectiv contracte, note de intrare recepție pentru mărfuri și materii prime, devize și situații de lucrări, procese verbale de punere în funcțiune a mijloacelor fixe, procese verbale de recepție a lucrărilor și orice alte documente prin care să dovedească realitatea tranzacțiilor efectuate, iar unele facturi nu se regăsesc faptic în evidența contabilă.

Tranzacțiile efectuate au fost declarate de societate în declarația informativă "394" privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, însă partenerii nu au declarat aceste livrări de bunuri și servicii, iar contravaloarea achizițiilor efectuate de la acești furnizori nu a fost achitată, obligația de plată fiind stinsă prin înregistrarea contabilă 401=1174.

Referitor la impozitul pe profit, față de cele constatate în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei ce provine din:

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative (contracte, situații lucrări, rapoarte de lucru, documente de intrare în gestiune de mărfuri și materii prime, etc);
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de .X. lei care nu sunt pentru realizare de venituri (amortizare căsuțe .X.) și din amortizarea calculată pentru mijloace fixe pentru care nu există documente justificative;
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli privind diferențe de curs valutar pentru care societatea nu a prezentat documente justificative;
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli de protocol;
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi și penalități datorate bugetului de stat;
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli privind sconturi acordate fără documente justificative;
- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli personale care nu sunt pentru realizarea de venituri;

- cheltuieli declarate eronat în declarația 101 aferentă trim IV 2010 în sumă de .X. lei.

În drept, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.a) lit.b) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.15 alin.(1), art.23 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, față de cele constatate în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei diferențe de declarare a TVA deductibilă;
- .X. lei ajustare imobil situat în intravilanul orașului .X., pentru care societatea a dedus TVA aferentă, fără ca acesta să fie utilizat în folosul de operațiuni taxabile;
- .X. lei TVA dedusă fără documente de la diverși furnizori, reprezentând cheltuieli nejustificate, prestări servicii pentru care nu se face dovada utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile;
- .X. lei TVA dedusă eronat din facturi emise de neplătitori, cazare fără ordin de deplasare, taxă facultate, audio engineering Stoicescu Vlad, piese auto și reparații fără justificare, diverse cumpărături și prestări servicii fără justificare;
- .X. lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor pentru care se aplica taxare inversă de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A., pentru care nu s-a efectuat autolichidarea taxei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei diferențe de declarare a TVA colectată;
- .X. lei TVA colectată aplicată valorii de schimb a imobilului în valoare de .X. lei.
- .X. lei TVA colectată, aferentă facturilor emise fără TVA;
- .X. lei TVA colectată aferentă achizițiilor pentru care se aplica taxare inversă din facturi emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A., pentru care nu s-a efectuat autolichidarea taxei.

În drept, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.11 alin.(1²), art.134 alin.(1) și alin.(2), art.141 alin.(2) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a), art.149 alin.(2) lit.b), art.155 alin.(5) lit.k) și art.160 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art.82 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precum și prevederile pct.13 alin.(9) și pct.37 alin.(1) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./12.11.2014 au transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Procesul verbal nr..X./10.11.2014, încheiat la S.C. .X. S.R.L. pentru a dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

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

ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește invocarea de către societate a nulității deciziei de impunere întrucât nu au fost respectate prevederile art.98 și art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres la art.46 condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

„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. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...] ”

Totodata, potrivit art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că, în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Or, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspecție fiscală au identificat cel puțin una din cele trei situații prevăzute de actul normativ mai sus citat.

De asemenea, potrivit prevederilor art.104 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale

autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

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

Mai mult într-o speta similara, prin Sentința civila nr..X./2008, Curtea de Apel .X. reține faptul ca "[...], dar oricum am privi aceasta depasire a duratei în raport de termenul prevăzut de lege, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat".

În același sens este și Sentința civila nr..X./2014, ramasa definitiva prin nerecurare, pronuntata de Curtea de Apel .X. într-o speta similara.

2. Referitor la afirmația contestatarei privind limitarea controlului documentelor numai la unul formal, aceasta nu poate fi reținuta în solutionarea favorabila a cauzei întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal a administrat mijloacele de probă, solicitand controale incrucisate si analizand documentele puse la dispozitie de contestatoare, organele de inspectie fiscala respectand dispozitiile stipulate la art.49 din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr.F-.X./11.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014, cuprinde motivele de fapt si de drept in baza carora a fost intocmita, iar explicitarea constatarilor factice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatari proprii si pe probe, sustinute de procesele verbale incheiate cu ocazia examinarii rapoartelor juridice ale contestatarei si de informatiile primite ca urmarer a solicitarilor efectuate.

3. În ceea ce privește afirmația societății privind nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului contribuabilului de a fi informat, având în vedere ca nu i s-a adus la cunoștința în timp util avizul de inspectie fiscala privind extinderea verificarii, organul de solutionare a contestatiei reține, din documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că la data de 30.06.2014 a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr.61, care a fost inregistrat în registrul unic de control al societății seria nr..X. la pozitia .X..

Totodata, se reține ca în data de 18.09.2014 prin avizul de inspectie fiscala nr..X. a fost extinsa perioada verificata, având în vedere ca inspectia fiscala s-a desfasurat în perioada 28.07.2014 – 01.08.2014 și 01.09. - 07.11.2014, la sediul societății, în conformitate cu prevederile

art.9, art.107 și OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală.

Totodată, analizând Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./11.11.2014, precum și documentele anexate acestuia, se reține că data, locul și ora prezentării concluziilor au fost comunicate societății prin adresa nr..X./31.10.2014, fiind stabilită data discuției finale referitoare la constatările și consecințele lor fiscale urmare a inspecției fiscale efectuate, pentru ziua de 05.11.2014, ora 12.00 la sediul AJFP .X.. Urmare solicitării societății, având în vedere faptul că administratorul societății era în imposibilitatea de a se deplasa din motive medicale conform adresei nr..X./03.11.2014 emisa de S.C. .X. S.R.L., discuția finală a avut loc la sediul societății, unde s-au discutat toate aspectele prezentate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală și s-a înaintat reprezentantului societății draftul raportului de inspecție fiscală, însoțit de anexele privind modul de calcul al diferențelor suplimentare.

De asemenea, societatea și-a prezentat în scris punctul de vedere asupra constatarilor inspecției fiscale, menționând că are obiecțiuni pe care le va prezenta la momentul oportun.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit, întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

4. Referitor la afirmația societății privind verificările efectuate de organele de inspecție fiscală fără a ține cont de prevederile art.93 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține:

Art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art.23 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 91

(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. 23

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

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

Prin urmare, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligațiile fiscale aferente anului fiscal 2008, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul obligațiilor fiscale este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. Baza impozabilă se constituie la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă se nasc la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea declarațiilor fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit pct.I alin.1 din Anexa nr.2 “*Instrucțiuni pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă"* la OMFP nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă":

“1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură;

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit, care nu se încadrează la lit. a).”

Astfel, se reține că pentru impozitul pe profit aferent anului 2008, declarația anuală se depune până la data de 15 februarie 2009, dacă până la

această dată contribuabilul a definitivat închiderea exercițiului financiar anterior sau până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul 2008, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2009.

Cu privire la TVA, potrivit Anexei nr.2 *"Instrucțiuni pentru completarea formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată" la OMFP nr.256/2004 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decont de taxă pe valoarea adăugată" :*

"Formularul "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se depune la organul fiscal competent, la următoarele termene:

a) lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este luna calendaristică, potrivit prevederilor art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;[...]"

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că perioada fiscală, din punct de vedere al TVA, pentru S.C. .X. S.R.L. pentru anul 2008, este luna calendaristică. Prin urmare, pentru TVA aferentă perioade de raportare, respectiv începând cu 01.12.2008, decontul de TVA se depune până la data de 25.01.2009, iar prescripția dreptului la acțiune a organului fiscal începe să curgă de la data de 01.01.2010.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că inspecția fiscală a început la data de 28.07.2014, înscrisă în registrul unic de control nr.27, dată de la care prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a suspendat, conform prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(2) Termenele de prescripție 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;",

se reține că organele de inspecție fiscală au emis decizie de impunere pentru obligațiile fiscale aferente perioadei verificate, înlăuntrul termenului de prescripție de 5 ani și, pe cale de consecință, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu este prescris în raport de data începerii inspecției fiscale.

Prin urmare, întrucât argumentele de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014.

ASPECTE DE FOND

A. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Plângerea penală nr..X./12.11.2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la **S.C. .X. S.R.L.**, finalizată cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014 și Decizia de impunere nr.F-.X./11.11.2014, organele de inspecție fiscală au identificat unele situații susceptibile de a întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni de evaziune fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă în perioada 01.01.2008 – 31.12.2012, achiziții de mărfuri, materii prime, mijloace fixe, obiecte de inventar și prestări servicii în baza unor facturi de la diverși furnizori, respectiv S.C. .X. S.R.L., precum și de la persoane fizice, fără a fi însoțite de documente justificative, respectiv contracte, note de intrare recepție pentru mărfuri și materii prime, devize și situații de lucrări, procese verbale de punere în funcțiune a mijloacelor fixe, procese verbale de recepție a lucrărilor și orice alte documente prin care să dovedească realitatea tranzacțiilor efectuate iar unele facturi nu se regăsesc faptic în evidența contabilă.

Astfel, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Plângerea penală nr..X./12.11.2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței faptelor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor efectuate, fiind identificate unele situații susceptibile de a întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni de evaziune fiscală.

Având în vedere cele constatate, s-au consolidat suspiciunile organelor de inspecție fiscală cu privire la crearea unui mecanism economico-financiar obscur în contextul disimulării realității al cărui scop a fost atât necolectarea TVA, exercitarea dreptului de deducere în mod nelegal a TVA cât și a cheltuielilor cu consecința diminuării obligațiilor la bugetul de stat la capitolul TVA, cât și la impozit pe profit, fapt ce a condus la formularea plângerii penale.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente

justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică **problema realității operațiunilor economice consemnate în inscrierile evidentiate în contabilitate**, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății privind realitatea operațiunilor desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestata reflectă realitatea operațiunilor.

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, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a*

elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Plângerea penală nr..X./12.11.2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței faptelor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că organul de soluționare a contestației **se află în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.**

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

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

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) și art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – impozit pe profit;**
- **.X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Astfel, procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

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

B) Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,**
- **impozit pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea**

pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație pe fond în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale în sumă de .X. lei, astfel:

a) pentru perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de calcul și declarare a impozitului pe profit în sumă de .X. lei;

b) pentru perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** deși contestă obligația suplimentară în cuantumul mai sus menționat, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-.X./11.11.2014, contestată.

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

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014 cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina S.C. .X. S.R.L. prin Decizia de impunere nr. F-.X./11.11.2014 în sumă de .X. lei, contestatorul nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument prin care să combată

constatăriile organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus vreun document în susținerea contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Totodată, potrivit alin.(5) al aceluiași articol, *„Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

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

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea, deși contestă suma de .X. lei menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr.F-.X./11.11.2014, conform prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 referitoare la suma de de .X. lei, reprezentând:*

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,**
- **impozit pe profit în sumă de .X. lei,** în temeiul cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

C. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă **S.C. .X. S.R.L.** avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constând în teren și clădire achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă, în luna decembrie 2009, și pe care ulterior nu le-a utilizat în folosul realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. .X. un teren în suprafață de 4844 mp și 7 clădiri P+M, cu factura nr..

În drept, potrivit art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.b), alin.(3) lit.c), alin.(4) lit.a) pct.2, alin.(5) lit.a) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

„(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;[...]”

“(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):

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:

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;”

“(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 o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, 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.”

Aceleași dispoziții ale Codului fiscal, au fost menținute și începând cu data de 01.01.2013.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.54 alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 26.05.2009, care precizează:

“(4) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri” [...],

iar începând cu data de 01.01.2013, pct.54 alin.(7), prevede:

(7) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri”[...]

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării TVA dedusă pentru bunul de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

De asemenea, se reține că începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a celorlalte documente anexate la dosarul cauzei se reține că **S.C. .X. S.R.L.** a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. .X. un teren în suprafață de 4844 mp și 7 clădiri P+M, cu factura nr..X./01.12.2009, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere și pe care ulterior nu le-a utilizat în folosul realizării de operațiuni taxabile.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează ca aceste imobile au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile, limitându-se doar la a face afirmații fără însă să probeze cu documente cele susținute.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, documentele anexate la dosarul cauzei precum și faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri imobile pe care nu le-a utilizat în scopul operațiilor taxabile, condiție esențială pentru exercitarea dreptului de deducere, organul de soluționare a contestației reține că societatea avea obligația ajustării taxei deductibile, astfel că în mod legal au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în suma de **.X. lei**.

D. În ceea ce privește suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile efectuate de **S.C. .X. S.R.L.** în perioada 2008 – 2013 în condițiile în care fie societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fie a înregistrat cheltuieli deductibile fără a avea la baza documente justificative, fie a dedus cheltuieli care potrivit legii nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a considerat că fiind deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile efectuate în perioada 2008 – 2013, în suma totală de 940.826 lei, reprezentând:

- cheltuieli in suma de .X. lei inscrise in factura nr..X./31.07.2008 emisa de S.C. .X. S.R.L., avand ca obiect achizitia de organe de asamblare;
- cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand amortizarea mijloacelor fixe pentru cladirea situata in bulevardul .X. din .X.;
- cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand servicii medicale inscrise in factura nr..X./01.06.2009 emisa de S.C. .X. S.A. si factura nr..X./21.05.2009 emisa de S.C. .X. S.R.L.;
- cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand amortizare inregistrate in baza notei contabile din data de 30.11.2009;
- cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand amortizarea mijloacelor fixe pentru casutele de vacanta din .X., achizitionate in anul 2009;
- cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand achizitie pachet turistic .X. in baza facturii nr..X./09.06.2010, emisa de Agentia .X.;
- cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand diferente de curs valutar;
- cheltuieli in suma de .X. lei compuse din cheltuieli cu dobanzi, despagubiri, amenzi.

Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca toate cheltuielile enumerate mai sus, reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca acestea au fost efectuate cu scopul obtinerii de venituri impozabile.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2008, precizează:

„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 prevederile legale mai sus menționate, 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.

Art. 21 alin. (1) din actul normativ invocat mai sus, stipulează:

„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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, la alin. (4) lit. f) al art. 21 se prevede:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Astfel, din cele de mai sus, se reține că cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12, respectiv pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. [...]”

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

Aceleași prevederi legale prevăzute în Codul fiscal, au fost menținute și începând cu data de 01.01.2013.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, 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.

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.

a) În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X. lei, organul de soluționare a contestației reține din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, faptul că la data de 31.07.2008, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare" suma menționată mai sus, înscrisă în factura nr..X. emisă de S.C. .X. S.R.L., având ca obiect achiziția de organe de asamblare.

Totodată, se reține faptul că societatea nu a prezentat nici în susținerea contestației și nici organelor de inspecție fiscală documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidențele contabile ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a sumei de .X. lei.

Astfel, în speta devin incidente și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) care precizează:

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

precum și prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că în afara de factura nr..X., societatea nu a prezentat nici un alt document, respectiv contracte, documente care să facă dovada intrării în gestiune și care să susțină deductibilitatea acestei cheltuieli, respectiv avize de însoțire a mărfii, NIR, e.t.c.

b) În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X..468 lei, organul de soluționare a contestației reține faptul că în perioada 2008 – 2013, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, astfel:

- suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea înregistrate în contul 6811 "cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe" aferente achizitiei unei clădiri situate în .X., Bulevardul .X.;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea înregistrate în contul 6811 "cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe" cu nota contabilă din data de 30.11.2009;

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea înregistrate în contul 6811 "cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe" aferenta achizitiei unor casute de vacanță situate în .X..

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speta devin incidente prevederile art.21 alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la 01.01.2008, care precizează:

"Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"

De asemenea, la art.24 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, se precizează:

"(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.

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

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

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

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

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte."

Aceleași prevederi legale prevăzute în Codul fiscal, au fost menținute și începând cu data de 01.01.2013.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea aferente clădirii situate în .X., bulevardul .X., fără să dețină un contract de vânzare-cumpărare autentificat la notar. Totodată,

organul de solutionare a contestatiei retine ca mijlocul fix constand in cladire nu a fost intabulat pe numele contestatarei, constructia fiind inregistrata in contabilitate in baza facturii nr..X./04.07.2008 emisa de Societatea .X..

Or, detinerea unei facturi nu este suficienta pentru a beneficia de deductibilitatea acestei cheltuieli, societatea are obligatia sa probeze transferul dreptului de proprietate prin detinerea unui contract de vanzare-cumparare, inscrierea dreptului de proprietate in C

arta Funciara precum si prin documente care sa faca dovada ca aceasta cladire a fost achizitionata cu scopul obtinerii de venituri impozabile.

De asemenea, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca pentru cheltuielile cu amortizarea in suma de .X. lei societatea nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala si nici in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte ca mijlocul fix a fost supus amortizarii, contracte, documente probatoare de intrare in gestiune, e.t.c.

In ceea ce priveste cheltuielile cu amortizarea in suma de .X. lei, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea nu probeaza cu documente faptul ca achizitia casutelor de vacanta a fost destinata realizarii de venituri impozabile cu atat mai mult cu cat organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste casute, pana la data incheierii inspectiei fiscale, nu au contribuit la realizarea de venituri care sa fie evidentiata in documentele contabile ale societatii contestatoare.

c) În ceea ce privește cheltuielile în suma de 16.955 lei, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei reține faptul ca acestea reprezintă:

- servicii medicale inscrise în factura nr..X./01.06.2009 emisa de S.C. .X. S.A. si factura nr..X./21.05.2009 emisa de S.C. .X. S.R.L.;
- pachet turistic Grecia in scris in factura nr..X./09.06.2010, emisa de Agentia .X.;

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retine faptul ca societatea nu face dovada ca aceste servicii achizitionate sunt destinate realizarii de venituri impozabile.

Mai mult chiar prin contestatia formulata S.C. .X. S.R.L. recunoaste ca aceste cheltuieli cu servicii medicale nu au fost utilizate in vederea obtinerii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste pachetul turistic Grecia, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca societatea nu demonstreaza care a fost scopul deplasarii ("turistic" - constatatarea organelor de inspectie fiscala) in interesul societatii, sau nu, avand in vedere ca nu au fost prezentate documente care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala,

cum ar fi: ordine de deplasare, motivul deplasării, veniturile obținute ca urmare a efectuării acestei deplasări.

d) În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X. lei reprezentând plăți card valutar și diferențe de curs valutar, organul de soluționare a contestației reține faptul că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că aceste cheltuieli se încadrează în prevederile art.21 alin.(3) lit.h) din Codul Fiscal care precizează:

„Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații administratorului societății, care prin nota explicativă, anexată în copie la dosarul cauzei, a precizat:

“5. Cum explicați faptul că în anul 2012 ați efectuat plăți cu cardul în valutar înregistrate direct pe cheltuielile fără justificare?”

Răspuns: La momentul respectiv au existat decontări de cheltuieli, oricum sumele sunt infime.

6. Cum explicați faptul că în anul 2013 ați înregistrat cheltuieli cu diferențe de curs valutar în valoare totală de 459.715 lei, fără justificare?”

Răspuns: Cheltuielile din diferențele de curs valutar în anul 2013, din cele spuse de contabilul societății care își asumă aceasta, privind sumele din depozitele în valutar, iar aceste situații le putem prezenta în orice moment, dar nu le-am prezentat echipei de inspecție.”

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea chiar dacă nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, aceasta avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Astfel, nu poate fi reținută afirmația societății potrivit căreia a efectuat plăți cu cardul pentru cumpărarea de materiale consumabile (birotică) suma ce se regăsește în extrasul de cont, iar diferențele de curs valutar sunt aferente valutei ce există în acea perioadă în depozitul societății, dovada fiind extrasul de cont, întrucât societatea se limitează doar la a face afirmații fără însă să înțeleagă să depună documente care să susțină cele afirmate.

e) În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi și penalități de întârziere datorate bugetului de stat și înregistrată de contestația în contul 6581 “Despagubiri, amenzi și

penalitati”, organul de solutionare a contestatiei retine in speta prevederile art.21 alin.(4) lit.b), care precizează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;”

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale pct.39 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

“Prin autorități române/străine se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din România și din străinătate care urmăresc și încasează amenzi, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.”

Avand in vedere prevederile legale mentionate anterior, se retine ca cheltuielile cu dobanzile si penalitatile de intarziere datorate bugetului de stat nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia suma de .X. lei a fost considerata nedeductibila de catre organele de inspectie fiscala fara temei legal intrucat contul 658 “Despagubiri, amenzi, penalitati” are 2 analitice, respectiv 6581.00001 “Despagubiri, penalitati cu furnizorii” si 6581.00002 “Despagubiri, penalitati la bugetul statului”, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in sustinerea deductibilitatii penalitatilor aferente unor relatii contractuale, societatea nu prezinta niciun document care sa sustina cele afirmate, respectiv contract, facturi, e.t.c. si care sa faca dovada incadrarii in prevederile pct.23 lit.d) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

“23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: [...]

d) dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;”

Organul de solutionare a contestatiei nu poate retine ca documente justificative in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor inregistrate in contul 658 “Alte cheltuieli de exploatare”, fisele de cont intrucat acestea reprezinta un document de prelucrare rezultat in urma inregistrarii documentelor justificative servind la tinerea contabilitatii analitice a conturilor si nu la justificarea din punct de vedere fiscal al unei operatiuni.

În consecință, având în vedere cele reținute la capitolul D lit.a – lit.e din prezenta decizie, precum și în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

E. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la punctul B din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, la punctul C din prezenta decizie s-a respins ca neintemeiată contestația formulată de societate pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și la punctul D din prezenta decizie s-a respins ca neintemeiată contestația formulată de societate pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca nemotivată și neîntemeiată și contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând dobanzi și penalități de întârziere aferente debitelor menționate anterior.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.11.2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.11.2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./11.11.2014, au dispus următoarea măsură:

“SC. .X. S.R.L. are obligatia de a depune alte declaratii 394 ”Declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national”, corect completate pentru semestrul I si II 2008, I si II 2009, I si II 2010, I si II 2011, lunile ianuarie – decembrie 2012, ianuarie – decembrie 2013, ianuarie – mai 2014. ”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:

„(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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

[...] c) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.*”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 din Dispoziția de măsuri contestată nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de înregistrare în contabilitate a obligațiilor fiscale stabilite și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acesteia, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.11.2014.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a) și art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, **reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei.

4. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./11.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.11.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, **reprezentând:**

- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./10.11.2014 și transmiterea acesteia spre competentă soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al acesteia.

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

DIRECTOR GENERAL
.X.