



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

ANAF

Direcția Generală de Administrare  
a Marilor Contribuabili

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a  
Marilor Contribuabili  
Serviciul Soluționare Contestații

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,  
Corp A, sector 3, București  
Tel: 021 4089450  
Fax: 021 4089301  
e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

DECIZIA nr. 42/2016  
privind soluționarea contestației depusă de  
**SC XXX SA**  
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații  
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili  
sub nr. SSC X/2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C. prin adresa nr. X/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/2016, asupra contestației formulata de **SC XXX SA** cu sediul social în ... înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ..., având CIF RO ..., prin reprezentantul conventional - avocat Daniela David, in baza imputernicirii avocatiiale seria B nr. 2590987 din 17.03.2016 emisa de SCA XSXX, depusa in original la dosarul contestatiei.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC X/2016 și are ca obiect suma totală de **X lei reprezentand:**

- X lei **impozit pe profit** stabilit suplimentar,
- X lei accesorii aferente imp. pe profit stabilit suplimentar, din care:
  - X lei dobanzi/majorari de intarziere,
  - X lei penalitati de intarziere;
- X lei **TVA** stabilita suplimentar,
- X lei accesorii aferente TVA suplimentara, din care:
  - X lei dobanzi/majorari de intarziere,
  - X lei penalitati de intarziere.

SC XXX SA, figurează la poziția nr.X/Grup fiscal 3 din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **16.02.2016**, conform semnăturii de primire existente și stampilei aplicate pe adresa nr. 268AIF/11.02.2016 înregistrată la societate sub nr. 1735 din 16.02.2016, respectiv **17.03.2016**, contestația fiind înregistrată la DGAMC sub nr. 22136/17.03.2016, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este învestit să se pronunțe asupra contestației formulate de SC XXX SA.

**I. Prin contestația formulată societatea XXX SA solicită anularea/revocarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016 emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016, formulând, în esență, următoarele motive:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

##### **1. Cu privire la depășirea duratei maxime de 6 luni pentru efectuarea inspecției fiscale**

Societatea solicită revocarea în totalitate a actelor administrative contestate, pentru motivul că inspecția fiscală, ce a avut ca obiect perioada 1 ianuarie 2005 - 31 decembrie 2009, a durat 6 ani (18 ianuarie 2010 - 18 ianuarie 2016), fiind suspendată o singură dată (5 ani) pentru perioada cuprinsă între 16 iulie 2010 - 20 iulie 2015, durata ce depășește durata maximă prevăzută de lege pentru efectuarea inspecției fiscale conform art. 104 alin. (1) și (2) din Vechiul Cod de procedură fiscală.

Societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție absolut toate documentele solicitate, în termenii solicitați. Pe cale de consecință societatea consideră că nu au existat motive reale care pot justifica decizia de prelungire a controlului fiscal, pentru perioada verificată de 5 ani, motive care să fie imputate societății. În consecință, consideră inaplicabile prevederile art. 104 alin. (1) din Vechiul Cod de procedură fiscală referitoare la posibilitatea suspendării inspecției fiscale, prin decizie a conducătorului inspecției fiscale competent, unde se prevede că această decizie se poate emite ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

Arată că nu a fost notificată cu privire la motivele depășirii termenului legal de efectuare a inspecției fiscale și nici cu privire la decizia de prelungire a duratei inspecției fiscale.

Consideră că încălcarea dreptului de a fi notificați cu privire la motivele, condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, coroborat cu depășirea în mod nejustificat a termenului de 6 luni în care se

putea efectua inspectia fiscala, atrage decaderea din dreptul de a continua si finaliza inspectia fiscala inceputa, cu consecinta nulitatii actelor administrative contestate.

2. Cu privire la prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale in sarcina societatii pentru perioada 01.01.2005 - 31 decembrie 2009.

Avand in vedere depasirea nejustificata a termenului legal de 6 luni de efectuare a inspectiei fiscale, societatea considera prescris dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale in sarcina societatii pentru perioada 01.01.2005 - 31 decembrie 2009, inscriind in paranteze "a se vedea punctul C de mai jos". Punctul „C” din contestatie trateaza capătul de cerere privind accesoriile stabilite prin decizia de impunere, fara a cuprinde argumente referitoare la interventia prescriptiei.

## **B. PE FOND**

### **1. IMPOZITUL PE PROFIT**

Prin Raportul de inspectie fiscala au fost stabilite diferente de profit impozabil care au determinat calcularea unei diferente de impozit pe profit de X lei la care se adauga accesoriile calculate. Diferentele suplimentare de profit impozabil au fost stabilite astfel:

- X lei, reprezentand cheltuieli cu amortizarea fiscala, suma neacceptata ca si cheltuiala deductibila;
- X lei cheltuieli deduse si neacceptate, reprezentand cheltuieli cu transportul pe calea ferata prin CFR Marfa;
- X lei, reprezentand plata serviciilor profesionale efectuate de catre X SRL, referitoare la auditul Pachetului de Raportare catre grupul X in scopul participarii la intocmirea raportarilor consolidate ale grupului, suma neacceptata ca si cheltuiala deductibila fiscal.

#### **1.1 AMORTIZAREA FISCALA**

Contestatoarea sustine, in contestatia formulata, urmatoarele:

- Invoca prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Arata ca societatea a utilizat la calculul amortizarii, pana la data de 31 dec. 2004, duratele normale de functionare stabilite prin HG nr. 964/1998. In contextul intrarii in vigoare a HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare ale mijloacelor fixe, prin Decizia nr. 125/04.02.2005, s-a constituit o comisie tehnica in vederea stabilirii duratelor normale de functionare. Aceasta comisie, prin procesul verbal incheiat in data de 15.02.2005, a stabilit duratele de functionare ramase pentru mijloacele fixe aflate in patrimoniul societatii la data de 31.12 2004 in raport de prevederile HG nr. 2139/2004, stabilindu-se durata normala de functionare si durata

normala de functionare ramasa la data de 1 ianuarie 2005 pentru toate mijloacele fixe din patrimoniul societatii.

Societatea solicita a fi avute in vedere dispozitiile capitolului II, punctul 5 din HG nr. 2139/2004 potrivit carora: „Pentru mijloacele fixe aflate in patrimoniu, a caror valoare de intrare nu a fost recuperata integral pe calea amortizarii pana la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de functionare ramase pot fi recalculate cu ajutorul relatiei:

$DR = (1 - DC/DV) \times DN$ , in care:

DR - durata normala de functionare ramasa, in ani;

DC - durata normala de functionare consumata pana la 31 decembrie 2004;

DV - durata normala de functionare dupa vechiul catalog aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 964/1998, in ani;

DN - durata normala de functionare stabilita intre limitele minime si maxime prevazute in noul catalog, in ani."

Pentru o serie de mijloace fixe au rezultat durate normale de functionare ramase la 1 ianuarie 2005 negative sau zero, fiind evidentiate in anexele Procesului verbal din 15 februarie 2005.

Valoarea ramasa de amortizat din punct de vedere fiscal la 31 decembrie 2004 a fost recuperata astfel in primul an de calcul a amortizarii fiscale conform prevederilor Vechiului Cod Fiscal si ale HG nr. 2139/2004 capitolul I, pct. 2 potrivit caruia: "Durata normala de functionare reprezinta durata de utilizare in care se recupereaza, din punct de vedere fiscal, valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizarii. In consecinta, durata normala de functionare este mai redusa decat durata de viata fizica a mijlocului fix respectiv."

Cu alte cuvinte, echipa de inspectie fiscala sustine ca XXX era indreptatita la deducerea cheltuielilor cu amortizarea fiscala aferenta mijloacelor fixe aflate in patrimoniu la 31 decembrie 2004 (aspect pe care il considera in spiritul legii), insa nu la nivelul anului 2005, ci la perioada anterioara acestuia (pana la 31 decembrie 2004).

Aceasta sustinere nu este corecta in contextul in care HG nr. 2139/2004 nu se aplica retroactiv, respectiv la calculul amortizarii fiscale pentru anul 2004 cand erau in vigoare dispozitiile HG nr. 964/1998. Actul normativ invocat de catre inspectorii fiscali, respectiv HG nr. 2139/2004 a intrat in vigoare la data de 1 ianuarie 2005, data la care a fost abrogata HG nr. 964/1998.

Din totalul mijloacelor fixe la care se face referire in Raportul de Inspectie Fiscala, 97% din acestea sunt echipamente tehnologice, respectiv masini, utilaje si instalatii de lucru, grupa 2.1 de clasificare conform Catalogului privind clasificarea mijloacelor fixe, acestea participand si in prezent la desfasurarea activitatii economice a societatii, respectiv la realizarea de venituri impozabile.

Amortizarea fiscala calculata conform dispozitiilor HG nr. 2139/2004 nu poate fi nedeductibila pentru ca aceste echipamente nu au fost scoase din functiune la 31 decembrie 2004 si este deductibila conform dispozitiilor

art. 24 Cod fiscal. Ca urmare, valoarea fiscala ramasa nerecuperata la 31 decembrie 2004 a fost inclusa in amortizarea fiscala a anului 2005, fiind primul an de aplicare a HG nr. 2139/2004, asa cum crede ca a fost si intentia legiuitorului.

In plus, recuperarea valorii ramase neamortizate fiscal la 31 decembrie 2004 prin includerea in valoarea amortizarii fiscale pana la 31 decembrie 2004 ar fi determinat o crestere a pierderii fiscale de recuperat in anii urmasori pe care societatea avea dreptul sa o deduca la calculul profitului impozabil.

In concluzie, contestatoarea considera ca, in mod nejustificat, organele de control fiscal au considerat suma de X RON reprezentand cheltuieli cu amortizarea fiscala ca nefiind cheltuiala deductibila si solicita revocarea acestei masuri.

### 1.2. Cheltuieli de transport CFR Marfa

Contestatoarea sustine, in contestatia formulata, urmatoarele:

- Suma de X RON a fost inregistrata de catre XXX ca si contravaloare „prestatii transport” in baza documentelor emise de catre Societatea Nationala de Transport Feroviar de Marfa "CFR MARFA" S.A., respectiv "scrisoare de trasura" si "chitanta diverse incasari". Aceste cheltuieli au fost tratate din punct de vedere fiscal ca si cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil;

- Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de X RON este cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil nerecunoscand ca si documente justificative, documentele emise de catre Societatea Nationala de Transport Feroviar de Marfa "CFR Marfa" SA (RO 11054537), respectiv „scrisoare de trasura” si „chitanta diverse incasari”;

- Sustine ca aceste considerente nu cuntem intemeiate, societatea inregistrand aceasta suma in contabilitate in baza formularelor tipizate specifice cu regim special, respectiv scrisoare de trasura si chitanta diverse incasari, care dobandesc calitatea de documente justificative in raport de dispozitiile legale;

- Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. Dat fiind faptul ca scopul pentru care societatea a recurs la serviciile de transport ale Societatii Nationale de Transport Feroviar de Marfa "CFR MARFA" S.A. a fost exclusiv in scopul activitatii economice (scopul fiind generarea de venituri impozabile), deductibilitatea cheltuielii generate la nivelul societatii cu aceste servicii este sustinuta de regula generala de deductibilitate enuntata mai sus;

- Pentru justificarea prestarii efective a serviciilor, Codul fiscal nu impune existenta unei facturi ci doar existenta oricarei forme contractuale prevazute de lege. Astfel, sunt si alte tipuri de documente justificative, nu neaparat factura pe care echipa de inspectie fiscala o invoca ca si

document justificativ in sustinerea inregistrarilor contabile si sustinerii deductibilitatii cheltuielilor respective.

- Conform Adresei nr.110258/20.03.2008 emisa de catre Ministerul Finantelor, Directia generala legislatie contabila si transmisa catre S.N.T.F.Marfa "CFR Marfa", Ministerul Finantelor a aprobat utilizarea, in continuare, a modelelor formularelor tipizate specifice cu regim special "Chitanta diverse incasari" si "Scrisoare de trasura pentru vagon";

- In considerarea acestor aspecte fiscale si legale, constatarea organelor fiscale de control ca, printre documentele aprobate prin HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, prevazute in Anexa 1A, cu modificarile si completarile ulterioare, nu se regasesc documente precum Scrisorile de trasura si respectiv Chitantele diverse incasari" este incorecta, atat timp cat documentele in cauza, asa cum am aratat mai sus, se califica drept documente oficial aprobate de catre Ministerul Finantelor ca si documente justificative aplicabile activitatii economice desfasurate de furnizorul de servicii al XXX, respectiv Societatea Nationala de Transport Feroviar de Marfa "CFR MARFA" S.A. Mai mult, pe intreaga perioada in care XXX a apelat la serviciile de transport ale Societatii Nationale de Transport Feroviar de Marfa "CFR MARFA" S.A. cea din urma NU emitea facturi fiscale/facturi clientilor sai.

### 1.3. Serviciile profesionale prestate de X SRL

Contestatoarea sustine, in contestatia formulata, urmatoarele:

- Dupa cum a mentionat si organelor de inspectie fiscala, XXX considera ca, in fapt, cheltuielile de audit pentru pachete de raportare catre grupul X respecta de fapt principiul general al deductibilitatii din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat aceste costuri suportate de catre societate genereaza in fond si in fapt venituri impozabile viitoare in sensul prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si sunt ca urmare cheltuieli deductibile deoarece:

\*Cheltuielile efectuate de catre XXX pentru auditul situatiilor financiare IFRS care sunt incluse in situatiile financiare consolidate ale companiei mama sunt justificate din punct de vedere economic/de afaceri. Principala cerinta pentru listarea companiei mama OAO X la Bursa de Valori din Londra este transmiterea la timp a situatiilor financiare consolidate IFRS auditate ale companiei mama incluzand toate filialele.

\*Cheltuiala cu acest audit contribuie la realizarea veniturilor impozabile deoarece clientii XXX urmaresc informatiile din piata de capital. Informatiile de publicitate la Bursa din Londra pe care grupul le efectueaza asigura increderea clientilor in produsele societatilor din grup destinate vanzarii si in parteneriate sigure de afaceri.

\*XXX este parte a grupului de companii X. Pregatirea si auditarea situatiilor financiare consolidate al acestui Grup international este conditia cheie pentru a creste finantarea in vederea desfasurarii operatiunilor de afaceri. Ministerul de Finante al Federatiei Ruse si Curtea de Arbitraj Rusa considera cheltuielile pentru auditul situatiilor financiare IFRS in scopul raportarii la grup a filialelor ca deductibile fiscal, conform practicii internationale.

In subsidiar, fara grup nu ar exista societatea si fara raportarea de grup, grupul nu ar putea functiona. Raportarea de Grup este necesara in vederea luarii deciziilor manageriale la nivel de Grup cu impact semnificativ in activitatea fiecarei societati din grup.

Faptul ca raportul se adreseaza auditorilor de grup, nu elimina faptul ca pachetul de raportare in baza caruia Grupul ia deciziile este validat si de un expert independent.

In cazul societatii, limitarea auditarii situatiilor financiare doar la cerintele locale poate avea un efect negativ in ceea ce presupune dezvoltarea afacerii.

De asemenea, contestatoarea considera ca punctul 48 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Cod fiscal aduce clarificari, potrivit carora, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

XXX detine documente care atesta prestarea efectiva a serviciilor (contract scris intre XRomania SRL si societate, facturi fiscale, rapoarte care atesta prestarea efectiva a serviciilor). In ceea ce priveste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate, trebuie avute in vedere toate explicatiile societatii de mai sus. In principal, faptul ca orice plan investitional local porneste de la indicatori economici intocmiti pe standarde internationale de raportare acceptati la Bursa de la Londra, indicatori dupa care de altfel si clientii societatii se ghideaza in momentul in care iau decizia de a deveni clientii X.

Autoritatile fiscale nu au abilitatea si nici dreptul constitutional de a decide cu privire la necesitatea si/sau oportunitatea cheltuielilor operationale considerate de o societate ca fiind necesare in vederea indeplinirii propriilor planuri de afaceri.

## **2. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Organele de inspectie fiscala, in raport de concluzile formulate la impozitul pe profit, au stabilit suplimentar TVA in suma de X lei si accesorii aferente, din care:

- X lei pentru serviciile de transport prestate de CFR Marfa, si
- X lei pentru prestarile de servicii de auditare facturate de XSRL.

Societatea considera stabilirea ca eronata a acestor sume de TVA suplimentara pentru cele de mai jos.

### 2.1. TVA-ul aferent transportului efectuat de către CFR Marfa

Contestatoarea sustine, in contestatia formulata, urmatoarele:

- Conform art.145, alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare: „Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevad situații în care se poate folosi alt document decât cele prevazute la alin.8, pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata”,

iar, în conformitate cu dispozitiile art.51 (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

“Deducerea taxei pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documentele prevazute la art. 145, alin. (8) din Codul fiscal si/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finantelor publice emise in baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, cu modificarile ulterioare. [...]”.

Astfel, contestatoarea considera ca indeplineste prin documentele justificative detinute criteriile impuse privind exercitarea dreptului de deducere.

- Conform Adresei nr.110258/20.03.2008 emisa de catre Ministerul Finantelor, Directia generala legislatie contabila si transmisa catre S.N.T.F. Marfa “CFR Marfa”, Ministerul Finantelor a aprobat utilizarea, in continuare, a modelelor formularelor tipizate specifice cu regim special “Chitanta diverse incasari” si “Scrisoare de trasura pentru vagon”, acest din urma document fiind recunoscut ca si document valabil pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA;

- argumentele organelor de inspectie fiscala potrivit carora documentele de mai sus nu contin toate elementele obligatorii prevazute la art.155, alin.(8), respectiv alin.(5) sunt irelevante si neaplicabile atata timp cat prevederile legale mentionate anterior permiteau in mod foarte clar exercitarea dreptului de deducere pe baza altor documente decat facturile;

- in sustinerea celor mentionate invoca si decizia CEJ pronuntata in cauza C-78/12 Evita-K, decizie prin care Curtea a reiterat principiul prevalentei substantei asupra formei, respectiv a economicului asupra juridicului;



- in spete asemanatoare si ANAF a admis contestatia, indicand expres ca documentele "Chitanta diverse incasari" si "Scrisoare de trasura pentru vagon" pot fi utilizate ca document justificativ pentru deducerea TVA in lipsa existentei unei facturi (ex.: decizia 918/2007).

## 2.2. TVA-ul aferent serviciilor prestate de X SRL

Contestatoarea sustine, in contestatia formulata, urmatoarele:

- Cheltuielile de audit pentru pachetele de raportare către Grupul X participa la realizarea de venituri impozabile;

- TVA-ul aferent facturilor de achizitii de servicii de audit se califica ca și TVA deductibil întrucât serviciile sunt destinate utilizarii exclusive în folosul operatiunilor taxabile, fiind efectuate asupra situatiilor individuale ale societatii si nu pentru raportarea consolidata a grupului;

- Societatea detine documentele care ii permit exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta acestor servicii;

- Prin anularea dreptului de deducere a TVA aferenta acestor achizitii de servicii se încalcă principiul neutralitatii taxei, atâta timp cât prestatorul X a colectat TVA.

In probatiune depune copii dupa inscrisurile mentionate in cuprinsul contestatiei, asezate in 10 bibliorafturi.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili** la SC XXX SA, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, comunicate contribuabilului in data de 16.02.2016.

Prin Decizia de impunere nr.F-MC X/2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC X/2016, au fost stabilite debite suplimentare constand in impozit pe profit, TVA si accesorii ale acestora.

Impozitul pe profit suplimentar, in suma totala de X lei, si taxa pe valoare adaugata neadmisa la deducere si stabilita suplimentar in suma totala de X lei, au fost stabilite prin considerarea ca nedeductibile a unor cheltuieli/taxa pe valoare adaugata deduse de societate, sau prin colectarea suplimentara de TVA, dupa cum urmeaza:

Impozitul pe profit suplimentar, in suma totala de X lei, a fsot stabilit prin considerarea ca nedeductibile a urmatoarelor cheltuieli deduse de societate:

- **X lei** reprezentand cheltuieli cu amortizarea fiscala. Aceste cheltuieli nu au fost considerate deductibile intrucat reprezinta "valoarea fiscala ramasa la data de 31.12.2014 pentru o serie de mijloace fixe a caror durata normala ramasa (dupa 31.12.2004) este "0" si a caror valoare de intrare nu a fost recuperata integral pe calea amortizarii". Astfel, aceasta amortizare "reprezinta amortizare fiscala ce ar fi trebuit luata in calculul

*recuperarii valorii de intrare a mijloacelor fixe aflate in patrimoniu până la data de 31.12.2014" nefiind aferenta anului fiscal 2015.*

Aceasta deducere a fost cuprinsa de societate in declaratia privind impozitul pe profit datorat, cod 101, aferenta anului 2005, forma rectificata depusa in data de 13.04.2007 (cu pierdere fiscala declarata in suma de 911.037 lei). In declaratia 101 initiala, pentru profitul anului 2005, depusa in 05.05.2006, societatea nu a cuprins aceste cheltuieli cu amortizarea, in suma de X lei, declarand un profit impozabil in suma de X lei.

- **X lei** reprezentand cheltuieli cu transportul pe calea ferata prin CFR Marfa si **X lei** taxa pe valoare adaugata aferenta neadmisa la deducere. Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada supusa controlului XXX S.A. a dedus taxa pe valoarea adaugata fara a detine facturi fiscale, contrar prevederilor art.145, alin.(8). lit.a) si art.146, alin. (1), lit. a) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

Taxa pe valoare adaugata neadmisa la deducere si stabilita suplimentar in suma totala de X lei, a fost stabilita prin considerarea ca nedeductibile a taxei pe valoare adaugata dedusa de societate, sau prin colectarea suplimentara de TVA, dupa cum urmeaza:

- X lei taxa neadmisa la deducere pentru serviciile de transport prestate de CFR Marfa,
- X lei taxa neadmisa la deducere pentru prestarile de servicii de auditare facturate de XSRL,
- X lei taxa pe valoare adaugata contestata, colectata suplimentar pentru X Resita, fara a se formula motive si argumente, de fond, in sustinerea contestatiei.

In fapt, societatea a dedus TVA utilizand ca si documente pentru justificarea dreptului de deducere situatii centralizatoare in componenta carora sunt mentionate documente precum: Scrisori de trasura si Chitante diverse incasari emise de catre Societatea Nationala de Transport Feroviar de Maria "CFR MARFA" S.A., CUI RO 11054537.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru perioada de pana la 31.12.2006, aceste documente nu se regasesc in anexa 1A "Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tiparire, inseriere si numerotare, privind activitatea financiara si contabila" din HG 831/1997.

- Orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmează sa ii fie livrate și pentru prestarile de servicii care l-au fost prestate ori urmează sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art.155 din Codul fiscal și care este emisa pe numele persoanei de către o persoana

impozabila înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adaugata și/sau cu alte documente specifice aprobate prin HG.831/1997 (...) numai în situația în care furnizeaza toate informațiile prevazute de normele legale în vigoare, respectiv la art.155, alin.(8) din Codul fiscal, respectiv art.155, alin. (5) începând cu 01.01.2007:

"(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice".

Aceste documente sunt utilizate doar ca documente de transport pentru expeditiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletarie, respectiv ca documente pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, înregistrare în registrul de casa și evidenta contabila.

Invocarea Adresei nr. 110258/20.03.2008 emisa de catre Ministerul Finantelor, Directia generala legislatie contabila, prin punctul de vedere formulat de societate la incheierea inspectiei fiscale, nu a schimbat opinia organelor de inspectie fiscala, deoarece au considerat ca aceasta adresa mentioneaza doar ca aceste documente pot fi folosite în continuare și nicidecum ca aceste documente îndeplinesc calitatea de document justificativ la cumparator, document care sa permita deducerea cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata.

Aceste documente prezentate nu contin, nici formularul nu prevede, toate informațiile prevazute la art.155 din Codul fiscal pentru factura;

**- X lei, cheltuieli neadmise la deducere si X lei, taxa pe valoare adaugata aferenta neadmisa la deducere**, reprezentand plata serviciilor efectuate de catre X SRL, referitoare la auditul Pachetului de Raportare catre grupul X in scopul participarii la intocmirea raportarilor consolidate ale grupului.

Serviciile profesionale executate de X S.R.L referitoare la auditul Pachetului de Raportare catre Grup, nu sunt destinate operatiunilor taxabile ale X X S.A.

Serviciile profesionale referitoare la auditul Pachetului de Raportare catre Grup s-au efectuat in scopul auditarii OAO X Moscova, conform instructiunilor auditorilor "firmei mama" privind aria de raportare, acestia fiind si beneficiarii rezultatelor prestatiei auditorilor din cadrul S.C. X S.R.L. și, mai mult decât atât, pentru aceeasi perioada, S.C. X - X S.A. Slatina a beneficiat si de audit financiar statutar, intocmit de S.C. S.R.L. Slatina, in conformitate cu prevederile art. 5, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Serviciile profesionale referitoare la auditul Pachetului de Raportare catre Grup nu sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile de catre societatea verificata, aceste operatiuni fiind solicitate si destinate companiei OAO X din Rusia .

În ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia prestatorul a colectat TVA, organele de inspectie fiscala arata ca legiuitorul nu a conditionat acceptarea deducerii taxei în funcție de comportamentul furnizorului/prestatorului, ci a precizat în mod clar și fără echivoc (așa cum detaliat s-a prezentat în Raportul de inspectie fiscala – cap.III) conditiile ce trebuiesc indeplinite pentru deducerea taxei.

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

### **III.1 ASPECTE PROCEDURALE**

Societatea considera ca depasirea duratei maxime de 6 luni, prevazuta de art. 104 Codul de procedura fiscala, atrage decaderea organelor de inspectie fiscala din dreptul de a continua si finaliza inspectia fiscala inceputa, cu consecinta nulitatii actelor administrative contestate. Sustine ca nu i-a fost comunicata decizia de prelungire a duratei inspectiei fiscale si oricum nu au existat motive de suspendare atata timp cat si-a indeplint la timp obligatiile de a prezenta explicatii si documente. In completarea sustinerilor formulate, considera prescris dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale in sarcina societatii pentru perioada 01.01.2005 - 31 decembrie 2009.

Potrivit dispozitiilor art.104 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală,... ”

Față de cele de mai sus, se reține că în cazul contribuabililor mari, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni, iar perioadele în care inspecția fiscală a fost suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Se reține că inspecția fiscală a început la data de 18.01.2010 conform numărului de înregistrare înscris în Registrul Unic de Control RUC la poziția 110/18.01.2010, s-a finalizat la data de 18.01.2016, iar pe perioada 16.07.2010 – 20.07.2015 a fost suspendată inspecția fiscală.

Începând cu luna iunie 2008, S.C. X – X S.A. a constituit grup fiscal unic împreună cu X Resita, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.2, lit.a din Ordinul nr.14/2010 al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, s-a solicitat organului fiscal competent efectuarea inspecției fiscale la X Resita S.A., prin adresa nr.31297/04.03.2010. Întrucât inspecția fiscală la X Resita S.A nu a fost finalizată, ceea ce nu a permis nici finalizarea inspecției fiscale la X – X S.A., în data de 16.07.2010 s-a întocmit Referatul pentru suspendarea inspecției fiscale, înregistrat sub numărul 34999/16.07.2010. Urmare aprobării acestuia, în data de 16.07.2010 s-a întocmit adresa “Comunicarea suspendării inspecției fiscale” înregistrată sub numărul 1056181, adresa comunicată către XXX S.A. și înregistrată la societate sub numărul 102/490/19.07.2010 (anexa nr. 28 la RIF)). În această adresă de comunicare se prezintă în mod foarte clar și fără echivoc motivele suspendării, astfel încât invocarea contestatoarei potrivit careia nu a fost informată cu privire la motivele ce au condus la suspendarea inspecției este nereală.

Potrivit dispozițiilor Ordinului ANAF nr. 14 din 5 ianuarie 2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

“ART. 2

*Inspekția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspekției fiscale:*

*a) pentru efectuarea unuia sau mai multor controale încrucișate;"*

#### **ART. 3**

*(1) Propunerea de suspendare va fi făcută în scris de către organele de inspekție fiscală prin întocmirea unui referat, supus pentru avizare șefului de serviciu coordonator.*

*(2) Referatul va conține una sau mai multe dintre condițiile prevăzute la art. 2 care au stat la baza propunerii de suspendare, precum și acțiunile care urmează a se efectua.*

*(3) În cazul avizării, referatul va fi supus aprobării conducătorului activității de inspekție fiscală.*

*(4) Referatul aprobat de conducătorul activității de inspekție fiscală va fi anexat la raportul de inspekție fiscală, încheiat la finalizarea inspekției fiscale.*

#### **ART. 4**

*Data de la care se suspendă acțiunea de inspekție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului."*

Se retine ca documentul ce se prevedea a fi intocmit pentru suspendarea inspekției fiscale îl constituia numai referatul intocmit de organele de inspekție fiscală, referat ce se aproba de conducătorul activității de inspekție fiscală, contribuabilului verificat prevazându-se a i se comunica data de la care se suspendă acțiunea de inspekție fiscală, ceea ce organul de inspekție fiscală a făcut, în adresa înregistrată la societate sub numărul 102/490/19.07.2010 fiind înscrise atât data suspendării inspekției cât și temeiul de drept (art. 2 alin. 1 lit. a) din OPANAF nr. 14/2010), cât și motivele de fapt (control încrucișat la celălalt membru al grupului fiscal). Astfel se retin ca neintemeiate și pretensiile contestatarii ca nu i s-a înmanat o decizie privind suspendarea inspekției, deoarece, la data suspendării inspekției, legea nu prevedea emiterea unei astfel de decizii ci doar întocmirea unei notificări către contribuabil, lucru care s-a realizat prin adresa menționată.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că într-adevăr art. 104 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează ca în cazul marilor contribuabili durata inspekției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, însă acesta nu prevede o sancțiune pentru depășirea acestui termen. Termenul de 6 luni prevazut este un termen de recomandare și nu unul de decădere. Depășirea duratei maxime de 6 luni a fost determinată de durata efectuării inspekției fiscale la cealaltă societate din grup. Organele de inspekție fiscală au intenționat să finalizeze inspekția fiscală în termenul legal, fapt atestat de menționarea în adresa de solicitare a inspekției fiscale la X Resita a cerinței ca aceasta să se efectueze până la

finalizarea inspectiei fiscale incepute, dar data fiind prelungirea inspectiei fiscale solicitate au procedat la suspendarea inspectiei fiscale incepute.

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspectia fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspectiei fiscale, contestatara neinvocând faptul că organele de inspectie fiscală nu au utilizat eficient timpul destinat inspectiei fiscale.

Într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel București reține faptul că *„în ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...]”*, dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 6 luni prevăzut de legiuitor, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel București din Sentința civilă nr.1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr.X, rămasă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspectiei fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspectiei fiscale.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căruia termenul de 6 luni privind durata inspectiei fiscale nu a fost respectat, în condițiile în care legea a prevăzut că perioadele de suspendare a inspectiei fiscale nu se iau în calculul duratei inspectiei fiscale.

De asemenea, la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„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”*, astfel că nu sunt incidente cazului în speță.

Cu privire la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale în sarcina societății pentru perioada 01.01.2005 - 31 decembrie 2009, întrucât societatea nu precizează motive în susținerea acestei cereri, excepția invocată se respinge ca nemotivată. Totodată se reține că potrivit art. 92 alin. (2) din Codul de procedură fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003 *„Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspectiei fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale”*, aceasta însemnând practic că, începând cu data de 18.01.2010 și

pana la momentul emiterii deciziei de impunere, prescriptia nu a curs, fiind suspendata.

### III.2 PE FOND

*Cauza supusa solutionarii este dacă in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata suplimentare, si accesorii aferente acestora, în condițiile în care din argumentele contestatarei si probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt sau de drept decât cea constatată de organele de inspectie fiscala.*

#### A. IMPOZITUL PE PROFIT

Impozitul pe profit suplimentar, in suma totala de X lei, a fost stabilit prin considerarea ca nedeductibile a unor cheltuieli deduse de societate, dupa cum urmeaza:

1. - cheltuielile cu amortizarea, in suma de X lei,
2. - cheltuieli cu transportul pe calea ferata prin CFR Marfa in suma de X lei,
3. - cheltuieli cu serviciile de auditare efectuate de catre X SRL in suma de X lei

1. Cu privire la cheltuielile cu amortizarea, in suma de X lei, deduse de societate si stabilite ca nedeductibile de organele de inspectie fiscala

**În fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuieli cu amortizarea deduse de societate pentru anul fiscal 2005, in suma de X lei, intrucat au considerat ca aceste cheltuieli nu sunt aferente anului fiscal 2015 si reprezinta in fapt amortizare fiscala ce ar fi trebuit luata in calculul recuperarii valorii de intrare a mijloacelor fixe aflate in patrimoniu pana la data de 31.12.2004. Aceasta deoarece suma de X lei reprezinta in fapt valoarea fiscala ramasa la data de 31.12.2004 pentru o serie de mijloace fixe a caror durata normala ramasa este "0" si a caror valoare de intrare nu a fost recuperata integral pe calea amortizarii.

Societatea arata ca in contextul aparitiei HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare ale mijloacelor fixe, ce a modificat duratele normale de functionare stabilite prin HG nr. 964/1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, a constituit o comisie tehnica, ce a avut ca atributie stabilirea noilor durate normale de functionare a mijloacelor fixe si implicit a noii durate normale de functionare ramasa.

Societatea sustine ca mijloacele fixe la care se face referire in RIF, cu o valoare ramasa fiscal la 31.12.2014 de X lei, sunt mijloace fixe in



funcțiune, cu durata de viața contabilă mai mare decât durata fiscală calculată conform HG nr. 964/1998 și, pentru care, în momentul aplicării HG nr. 2139/2004, au rezultat durate normale de funcționare rămase fiscale la 01.01.2005 negative sau 0 (zero), în situația de calcul a amortizării fiscale pe anul 2005 fiind înscrisă la rubrica durata rămasă fiscală la 01.01.2015 HG nr. 2139/2004 "0".

**In drept**, potrivit prevederilor legii nr. 15/1994

"ART. 1

*Unitățile care desfășoară activități economice, denumite în continuare agenți economici, și care imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp, vor calcula, vor înregistra în contabilitate și vor recupera uzura fizică și morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat.*

*Aceste operațiuni sunt denumite generic amortizarea capitalului imobilizat."*

"ART. 3

*Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:*

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;*
- b) mijloacele fixe."*

"ART. 8

*Duratele normale de funcționare, precum și clasificarea mijloacelor fixe se aprobă prin hotărâre a Guvernului. La determinarea lor se va ține seama de parametrii tehnico-economici stabiliți de proiectanți și de producători prin cărțile sau documentațiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum și de efectele uzurii morale."*

"ART. 9

*Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare."*

"ART. 11

*Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare."*

"ART. 17\*)

*În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.*

*Durata recuperării și anuitățile de acoperire a valorii neamortizate se stabilesc de către consiliul de administrație al agentului economic, respectiv*

de responsabilul cu gestiunea patrimoniului, în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ, definite la art. 1 alin. 3."

"ART. 18

Agenții economici amortizează mijloacele fixe potrivit prevederilor prezentei legi, utilizând unul dintre următoarele regimuri de amortizare:

A. Amortizarea liniară - se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix.

Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe."

Prin HG 909/1997 s-au aprobat Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale. Potrivit acestor norme se prevede:

"II. Calculul amortizării și regimurile de amortizare

11. Amortizarea mijloacelor fixe se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare.

Cota de amortizare se calculează astfel:

$$C = \frac{100}{A}$$

A Durata normală de utilizare din catalog (ani)

Cota astfel calculată se va aplica asupra valorii rămase, actualizată.

Persoanele fizice și asociațiile fără personalitate juridică, care desfășoară activități în scopul realizării de venituri, vor calcula amortizarea astfel:

- pentru mijloacele fixe și activele necorporale achiziționate înainte de data de 1 ianuarie 2000 amortizarea se va calcula conform metodei lineare, în funcție de valoarea rămasă de recuperat până la expirarea duratei normale de utilizare. În acest caz cota de amortizare se va calcula astfel:

$$CA = \frac{100}{DR}$$

**DR = DN - DC**

Cota astfel calculată se va aplica la valoarea rămasă de recuperat, determinată astfel:

$$VR = VI \times \frac{DR}{DN}$$

în care:

CA = cota de amortizare;

*DN = durata normală de utilizare, conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 964/1998;*

*DR = durata normală de funcționare rămasă la data de 31 decembrie 1999;*

*DC = durata normală de funcționare consumată până la data de 31 decembrie 1999;*

*VR = valoarea rămasă de recuperat;*

*VI = valoarea de intrare;"*

Astfel, din textele de lege antecitate rezulta ca termenii ce intereseaza in cauza au urmatoarele intelesuri:

1. - durata normală de funcționare (DN) reprezinta durata normală de utilizare, prevazuta de Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărâre a Guvernului, ce se calculeaza începând cu luna următoare punerii în funcțiune si se sfarseste la implinirea duratei prevazuta de Catalog;

2. - durata normală de funcționare consumată (DC), la o anumita data, reprezinta intervalul de timp scurs intre luna următoare datei punerii în funcțiune si acea data

3. - durata normală de funcționare rămasă (DR), la o anumita data, reprezinta intzervalul de timp, calculat incepand cu acea data, in care se implini durata normala de functionare/utilizare prevazuta de catalog.

Intre cei trei termeni prezentati anterior exista o relatie matematica, primul fiind suma celorlalti doi:

$$\mathbf{DN = DC + DR;}$$

4. - cota de amortizare (CA) reprezinta raportul 100/Durata normală de funcționare;

5. - amortizarea mijloacelor fixe se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare.

Potrivit prevederilor de la pct. I al Anexei 1 la HG nr. 964/1998:

*"2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare a activului respectiv, în care exploatarea acestuia aduce profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcționare, întreținere și reparare. În consecință, durata normală de utilizare este mai redusă decât durata de viață fizică a activului respectiv."*

Potrivit prevederilor Anexei 1 la HG nr. 2139/2004:

*I. Dispoziții generale*

*"2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor*

fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv."

## II. Modul de utilizare a catalogului

"5. Pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de funcționare rămase pot fi recalulate cu ajutorul relației:

$$DR = \left(1 - \frac{DC}{DV}\right) \times DN$$

în care:

DR - durata normală de funcționare rămasă, în ani;

DC - durata normală de funcționare consumată până la 31 decembrie 2004, în ani;

DV - durata normală de funcționare după vechiul catalog aprobat prin H.G. nr. 964/98, în ani;

DN - durata normală de funcționare stabilită între limitele minime și maxime prevăzute în noul catalog, în ani.

De exemplu:

O rampă de încărcare-descărcare are o durată normală de funcționare după vechiul catalog, cod 1.1.10 DV = 40 ani, o durată de funcționare consumată DC = 24 ani și o durată normală de funcționare după noul catalog, cod 1.1.10 DN = 30 ani. Durata normală de funcționare rămasă se determină astfel:

$$DR = \left(1 - \frac{24}{40}\right) \times 30 = 12 \text{ ani}$$

În acest caz valoarea rămasă neamortizată pentru acest mijloc fix va fi recuperată în următorii 12 ani."

Din aceste prevederi legale rezulta ca in cazul in care, urmare stabilirii unor noi durate normale de funcționare prin aplicarea prevederilor hotararii de guvern ce prevede noi durate normale de funcționare a mijloacelor fixe, pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de funcționare rămase pot fi recalulate prin aplicarea formulei mentionate, valoarea rămasă neamortizată pentru aceste mijloace fixe urmand a fi recuperata in perioadele ramase astfel recalulate.

Din exemplul prezentat in HG nr. 2139/2004, inserat anterior, reiese indubitabil ca, in aplicarea formulei de calcul prevazute, termenii DV si DC se refera la duratele normele de functionare si duratele normale de functionare prevazute/consumate pana la data de 31.12.2004, *dupa vechiul catalog* aprobat prin HG nr. 964/1998.

Fata de sustinerile societatii, cum că prin aplicarea formulei mentionate, pentru mijloacele fixe in cauza, au rezultat duratele normale de funcționare rămase negative sau zero, se retine ca aceasta situatie ar putea interveni numai in situatiile in care raportul DC/DV este mai mare sau egal cu unu, situatie imposibila avand in vedere ca DC este mai mica sau egala cu DV ( $DC \leq DV \Rightarrow DC/DV \leq 1$ ). Existenta acestei situatii sustinuta de societate ar insemna ca *DC-durata normală de funcționare consumată până la 31 decembrie 2004, în ani sa fie mai mare sau egala cu DV- durata normală de funcționare după vechiul catalog aprobat prin H.G. nr. 964/98, în an. Or, durata normală de funcționare consumată- DC*, in intelesul utilizat in contextul prevederilor legale inserate, nu poate fi mai mare decat *durata normală de funcționare-DV*, reprezentand: fie o parte a acesteia - daca durata prevazuta de catalog nu s-a implinit, fie fiind egala cu aceasta - cand durata de functionare s-a implinit si durata ramasa este zero, intrucat **DV = DC + DR**. Precizam inca o data ca termenul DV reprezinta *durata normală de funcționare după vechiul catalog* si, totodata, nu are legatura cu durata de viata a mijlocului fix.

Doar durata de viata fizica a mijlocului fix respectiv poate fi mai mare decat *durata normală de funcționare*. Daca durata de viata a mijlocului fix depaseste durata normală de funcționare prevazuta de Catalog, dupa data depasirii nu se mai calculeaza *durata normală de funcționare consumată*, in sensul amortizarii, deoarece aceasta durata se calculeaza numai in perioada in care are loc amortizarea mijlocului fix iar legea prevede ca amortizarea se calculeaza *conform duratelor normale de funcționare*. Un mijloc fix poate fi utilizat si dupa expirarea duratei normale de functionare prevazuta de Catalog, dar nu se mai pune problema inregistrarii de amortizare aferenta valorii de intrare a mijlocului fix, pentru ca aceasta amortizare s-a inregistrat/trebuia sa se inregistreze in perioada prevazuta pentru durata normala de viata. In contabilitate nu se inregistreaza amortizare pe durata de viata a mijloacelor fixe ci pe durata normală de funcționare prevazuta prin Cataloage aprobate prin hotarari de guvern.

Dealtfel, societatea utilizeaza termenul "amortizare contabila conform duratelor de viata contabile", urmat de inserarea unei prevederii din HG nr. 2139/2004: "*În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.*" Numai o eventuala confuzie intre termenii utilizati putea duce la obtinerea unei *DR - durata normală de funcționare rămasă negativă* potrivit formulei de calcul prevazuta de HG nr. 2139/2004.

In privinta sustinerii ca societatii i-au rezultat, prin efectuarea calculului in cauza, *durate normale de funcționare rămasă 0 (zero)*, folosindu-ne de cele expuse anterior, aceasta nu insemna decat ca la data de 31.12.2004 s-a implinit durata normala de functionare prevazuta de Vechiul Catalog aprobat prin HG nr. 964/1998, ceea ce implica si ca pana

la data de 31.12.2004 trebuia inregistrata integral cheltuiala cu amortizarea acestor mijloace fixe.

Societatea - care sustine ca a dedus fiscal in anul 2005 amortizarea fiscala calculata conform dispozitiilor HG nr. 2139/2004, *pentru mijloace fixe in functiune cu durata de viata contabila mai mare decat durata fiscala calculata conform HG nr. 964/1998,..rezultand durate normale de functionare ramase fiscale la 1 ianuarie 2005 negative sau 0 (zero) - nu dovedeste ca a efectuat un calcul corect al duratei normale de functionare ramase, **formula de calcul prevazuta de HG nr. 964/1998 neputand avea un rezultat negativ**, respectiv stabilirea unei durata normală de funcționare rămasă negativă, iar in cazul rezultatului zero, durata de functionare fiind consumata si amortizarea ar fi trebuit sa fie inregistrata la nivelul valorii de intrare, astfel nemaiputand fi inregistrata suplimentar amortizare fiscala sau contabila aferenta valorii de intrare.*

Daca, din varii motive, societatea a omis sa deduca amortizarea in unii ani anteriori anului 2015, aceasta eroare trebuia corectata prin rectificarea declaratiei de impozit pe profit pentru anii respectivi, avand in vedere principiul contabil al independenței exercițiului financiar si regula de calcul a impozitului pe profit, ca diferență între veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

*"[...] ART. 19 Reguli generale*

*(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."*

Din textele de lege mai sus citate, rezultă că pentru calculul profitului impozabil se iau în considerare veniturile si cheltuielile aferente unui an fiscal. Potrivit prevederilor pct.13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevazute de Codul de procedură fiscală."*

Totodată, potrivit prevederilor pct.63, alin.(5) și alin.(6) din Ordinul nr. 3055/2009:

*"Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat. Erorile*

*nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului raportat."*

Rezultă astfel, că suma de X lei reprezintă, eventual, cheltuiala aferentă exercițiilor financiare anterioare anului 2005, care nu trebuia să afecteze rezultatul exercițiului financiar curent, respectiv aferent anului 2005, suma fiind dedusa/înregistrată eronat de societate în această perioadă.

Din anexele la Procesul verbal din data de 15.02.2005, depuse în copie la dosarul contestației, și anexa nr. 4 la RIF, rezultă că unele mijloacele fixe pentru care s-a dedus pentru anul 2005 amortizarea în suma de X lei, sunt date în folosință în anii 1987, 1988, 1991, 1992 sau 1993, pentru care sunt înscrise durate normale de funcționare (HG 946/1998) de 8-14 ani, astfel duratele normale de funcționare sunt consumate integral anterior datei de 31.12.2004 și totuși societatea înregistrează eronat în Declarația 101 pentru anul 2005 amortizare fiscală pentru acestea.

Potrivit art. 21 alin. (3) lit. i) și art. 24 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr 571/2003:

*"ART. 21 Cheltuieli*

*[...]*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

*"ART. 24 Amortizarea fiscală*

*(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."*

Rezultă că deducerea amortizării fiscale se face la nivelul cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile. Societatea nu demonstrează că suma de X lei este valoarea neamortizată fiscal la data de 31.12.2014, aferenta mijloacelor fixe amortizabile pentru care contestația susține că durata de funcționare rămasă calculată, potrivit formulei prevăzută de HG nr. 2139/2014, a rezultat că fiind zero sau negativă.

Este adevărat că dacă suma de X lei reprezintă cheltuiala deductibilă aferentă unui an fiscal, precedent anului 2005, atunci profitul impozabil/pierderea fiscală a anului respectiv se modifică, dar influențele respective asupra unei pierderi fiscale suplimentare deductibile în anul 2005, așa cum contestația susține, nu pot fi cuantificate în cadrul prezentei decizii din următoarele motive:

- societatea nu demonstrează, cu documente, că suma de X lei reprezintă valoare rămasă la 31.12.2014 a unor mijloace fixe, neamortizate

fiscal, cauzele acesteia, cum i-a rezultat o durata ramasa negativa sau zero;

- deducerea pierderii fiscale din anii precedenti este posibila intr-un anumit numar de ani (5 sau 7 ani) de la data producerii pierderii, ori nu rezulta din documentele depuse la dosar daca si cand anume (in ce an) trebuia dedusa suma de X lei;

- prevederile HG 2139/2004 nu se aplica retroactiv.

In concluzie, au fost încălcate de societate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, prevederile pct.13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.63, alin.(5) și alin.(6) din Ordinul 3055/2009 cu modificările ulterioare.

Față de cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit corect si legal că **suma de X lei reprezintă cheltuiala nedeductibilă** fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2005, **contestatia urmand a fi respinsa cu privire la acest capat de cerere.**

2. Cu privire la suma de X lei reprezentand cheltuieli cu transportul pe calea ferata prin CFR Marfa dedusa in baza unor scrisori de trasura si chitante pentru incasari diverse

**In fapt**, organele de inspectie fiscala, nu au admis deducerea la calculul impozitului pe profit, in perioada 2005- 2009, a sumei de X lei inregistrata in contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal, reprezentind cval "prestati transport" in baza unor documente emise de catre Societatea Nationala de Transport Feroviar de Maria "CFR MARFA" S.A., respectiv "scrisoare de trasura" si "chitanta diverse incasari", constatându-se astfel încălcarea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.21 alin. (4) lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Cheltuielile de mai sus au fost tratate din punct de vedere fiscal de catre societate ca si cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal intrucat nu au fost inregistrate in contabilitate in baza unor facturi fiscale/facturi sau alte documente justificative prevazute la pct.44 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative in vigoare



in conditiile in care acestea sunt justificate cu documente. Pentru a fi inregistrate in contabilitate, cheltuielile trebuie sa aiba la baza documente justificative prin care sa faca dovada efectuarii operatiunii.

Prin urmare, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor trebuie justificata cu documente legale, intrucat orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobindind astfel calitatea de document justificativ.

Societatea sustine ca in conformitate cu adresa nr.110258/20.03.2008 emisa de catre Ministerul Finantelor, Directia generala legislatie contabila si transmisa catre S.N.T.F.Marfa "CFR Marfa", potrivit prevederilor art. 1 alin. (4) din HG nr. 831/1997, prin Nota nr. 110.495/19.03.1998 Ministerul Finantelor a aprobat utilizarea, in continuare, a modelelor formularelor tipizate specifice cu regim special "Chitanta diverse incasari" cod M.Tr. 14-3-3 si "Scrisoare de trasura pentru vagon" cod 28-5-41/A indicate in OMFP nr. 1657/1994. Mai mult, in baza dispozitiilor HG nr. 208/2005 privind organizarea si functionarea MFP si ANAF, MFP a aprobat, tiparit si distribuit spre utilizare documentul "Scrisoare de trasura pentru vagon", acesta fiind recunoscut ca si document valabil.

Se invoca si principiul prevalentei economicului asupra juridicului, mentionand in acest sens decizia CEJ pronuntata in cauza C-78/12.

**În drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.06.2005:

*"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",*

iar potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*"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".*

În conformitate cu prevederile stipulate de 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.”

La art.21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.06.2005 se precizează:

“(4) 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, în conformitate cu pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, **conform reglementărilor contabile în vigoare.**”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare **în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente întocmite conform reglementărilor contabile.**

Totodată, se reține că potrivit art. 4 alin. (1) și art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 4 (1) **Ministerul Finanțelor Publice** elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora."

„ART. 6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Astfel, se reține că pentru a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile trebuie să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate și modul de utilizare a acestora se

reglementează de Ministerul Finanțelor Publice și nu de Ministerul Transporturilor.

Prin urmare, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor trebuie justificată cu documente legale, întrucât orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește perioada 06.02.2004 – 31.12.2006, documentele „scrisoare de trasură” și „chitanța diverse încasări” nu se regăsesc în Anexa 1A „Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în această perioadă.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că pentru perioada 06.02.2004 – 31.12.2006, documentele în cauză nu furnizează toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) din Codul fiscal, nefiind prevăzute de formular, astfel că acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate.

De asemenea, se reține că documentele „scrisoare de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, nu conțin și nici formularul nu prevede toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, prevederi legale mai sus menționate.

Astfel, spre exemplificare, aceste documente nu cuprind informații cu privire la adresa și codul de înregistrare ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz, baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, potrivit art. 38 alin.(1) din Regulamentul de transport pe căile ferate din România, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 7/2005, republicată, scrisoarea de trăsură reprezintă documentul de transport „pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie”, iar la alin.(3) sunt precizate mențiunile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă scrisoarea de trăsură, printre acestea nefiind menționate informațiile cuprinse în mod obligatoriu în facturi fiscale/facturi.

Potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și

contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, chitanța este formularul cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare care servește ca document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate, se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul unității, se semnează de acesta pentru primirea sumei, se folosește ca document de verificare a operațiunilor efectuate în registrul de casă și se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului.

Potrivit prevederilor cuprinse în Regulamentul de transport pe căile ferate din România aprobat prin O.G. nr. 7/2005 publicată în Monitorul Oficial nr. 101 din 31 ianuarie 2005:

## CAP. 2

Încheierea și executarea contractului de transport

### "ART. 37

*Încheierea contractului de transport*

37.1. *Contractul de transport reprezintă înțelegerea dintre operatorul de transport feroviar și client, prin care primul se angajează să transporte marfa, cu titlu oneros, la locul de destinație și să o predea destinatarului.*

37.2. *Contractul de transport se consideră încheiat dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:*

37.2.1. *operatorul de transport feroviar a primit marfa încărcată în mijlocul de transport, cu respectarea prevederilor prezentului regulament, sau în vehiculul feroviar care circulă pe roți proprii, după caz, însoțit de scrisoarea de trăsură completată de expeditor în rubricile care îi sunt rezervate și semnată de către acesta;*

37.2.2. *operatorul de transport feroviar a aplicat ștampila cu data pe toate exemplarele scrisorii de trăsură; data imprimată prin alte mijloace tehnice echivalează cu ștampila operatorului de transport feroviar.*

37.3. *Inexactitățile din scrisoarea de trăsură sau pierderea acesteia nu afectează existența și nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentului regulament.*

### ART. 38

*Scrisoarea de trăsură*

38.1. *Pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie, documentul de transport este scrisoarea de trăsură.*

38.2. *Modelele uniforme ale scrisorii de trăsură și modul de completare a acestora se stabilesc prin Normele uniforme.*

38.3. *Scrisoarea de trăsură trebuie să cuprindă următoarele mențiuni obligatorii:*

38.3.1. *data întocmirii;*

38.3.2. *numele și adresa expeditorului; ca expeditor trebuie să fie înscrisă o singură persoană fizică sau juridică;*

38.3.3. denumirea stațiilor de expediție și destinație conform nomenclatorului stațiilor de cale ferată;

38.3.4. numele și adresa destinatarului; se admite numele unei singure persoane fizice sau juridice;

38.3.5. numărul și seria sigiliilor aplicate;

38.3.6. denumirea mărfii și a modului de ambalare, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea prevăzută de Regulamentul privind transportul internațional feroviar al mărfurilor periculoase (RID);

38.3.7. enumerarea detaliată a anexelor la scrisoarea de trăsură necesare formalităților administrative în parcurs;

38.3.8. numărul mijlocului de transport și, după caz, și al unității de transport intermodal;

38.3.9. masa brută a mărfii și alte elemente de calcul care să permită determinarea cantității de marfă a expediției, exprimată sub alte forme;

38.3.10. mențiunea privind modul de plată;

38.3.11. indicația că transportul este supus, în pofida oricărei clauze contrarii, prezentului regulament;

38.3.12. numele și adresa operatorului de transport feroviar care a încheiat contractul de transport.

[...]

#### ART. 40

Plata prestației de transport

[...]

40.4. Plata către operatorul de transport feroviar se face, după caz:

40.4.1. cu ocazia încheierii contractului de transport;

40.4.2. la eliberarea expediției;

40.4.3. periodic, prin facturare, atunci când există o convenție în acest sens.

[...]."

Astfel documentul "Scrisoare de trasura" este un document de transport care face dovada existentei contractului de transport incheiat, si insoteste bunurile transportate si nu un document justificativ in sensul unor reglementari contabile.

Prin Ordinul Ministerului Transporturilor nr. 655 din 19 iulie 2007, pentru aprobarea Normelor uniforme privind transporturile pe căile ferate din România s-a aprobat si Anexa nr. 5 -NORME UNIFORME pentru completarea scrisorii de trăsură pentru traficul intern.

Se retine astfel ca Scrisoarea de trasura nu este un document stabilit prin reglementari contabile emise de Ministerul Finantelor Publice

Prin urmare, documentele "scrisoare de trăsură" și "chitanță diverse încasări" nu conțin toate elementele prevăzute la art.155 alin. (8), respectiv alin.(5), în funcție de perioada incidentă, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate și nu pot fi asimilate unor facturi deoarece sunt utilizate doar ca documente de

transport pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie, respectiv ca documente pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, înregistrare în registrul de casă și evidența contabilă.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, XXX SA a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unor „scrisori de trăsură”, care reprezintă documente de transport “pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie”, dar nu pot constitui documente justificative privind deducerea unor cheltuieli întrucât nu cuprind elementele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile care la pct. 2 din Anexa 1 "Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă" care precizează:

*“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”*

Având în vedere cele de mai sus, Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, precum și faptul că așa cum s-a reținut la pct 2 din prezenta decizie documentele „scrisori de trăsură” și “chitanță diverse încasări”, nu conțin și nici nu prevad toate informațiile cuprinse în actele normative mai sus menționate, nefiind prevăzute de formulare, acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate.

La contestatie petenta a anexat fotocopia Adresei nr. 110258/20.03.1998 prin care Ministerul Finantelor Publice, Directia generala legislatie contabila a comunicat Societatii Nationale a Cailor Ferate Romane "Referitor la solicitarea din adresa dvs. nr. 115/3a-58/1998, va comunicam ca, potrivit prevederilor art. 1(4) din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, prin Nota nr. 110495/19.03.1998, Ministerul Finantelor a aprobat utilizarea, in continuare, a modelelor formularelor tipizate specifice cu regim special, care au fost aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr. 1657/1994, si anume:  
[...]

4. Chitanta diverse incasari cod M.Tr. 14-3-3 A6"

HG nr. 831/2007 prevede la art. 1 alin. (4):

*"(4) La propunerea principalilor utilizatori, Ministerul Finantelor aprobă introducerea de noi formulare tipizate cu regim special, comune și specifice, precum și modificarea sau eliminarea celor aflate în uz."*

Sustinerile societatii referitoare la existenta unei decizii de admitere a contestatiilor contribuabililor aflati in situatii similare, emisa de ANAF in anul 2006, nu pot fi retinute, atata timp deciziile respective nu au fost emise de ANAF ci de o Directie judeteană a finantelor publice, iar recent in anul 2015, prin Decizia Nr. 178/2015 prin care ANAF-DGSC a solutionat contestatia X Resita, referitoare si la documentele emise de CFR Marfa, a fost respinsa contestatia societatii, solutie mentinuta de Curtea de Apel Bucuresti prin Sentinta nr. 1373/21.04.2016 pronuntata in Dosarul nr. 6044/2/2015.

Argumentele contestatarei referitoare la adresa nr. 110258 din 20.03.1998, emisă de direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin aceasta adresă nu se menționează că documentele "scrisoare de trăsură" și "chitanță diverse încasări" îndeplinesc la cumpărător calitatea de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor si a TVA, ci faptul că modelele acestor formulare tipizate specifice cu regim special pot fi utilizate în continuare, potrivit destinației lor specifice, respectiv ca **documente de insotire pe timpul transportului sau documente de plata-incasare**. De altfel, avand in vedere ca formularul "scrisoare de trasura" a fost reglementat prin OG nr. 7/2005 si Normele uniforme date in aplicare, este evidenta abrogarea expresa indirecta ( a se vedea si considerentul cuprins in Decizia ICCJ nr. 4921/01.10.2010 pronuntata in dosarul nr. 774/90/2008) a dispozitiilor legale anterioare OG nr. 7/2005, ce au reglementat acest formular.

Potrivit art. 3 din O.G. nr. 7/2005, intrata in vigoare in luna ianuarie 2005:

*"ART. 3*

*Pe data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe, Ordonanța Guvernului nr. 41/1997 privind aprobarea Regulamentului de transport pe căile ferate din România, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 220 din 29 august 1997, precum și **orice alte dispoziții contrare se abrogă.**"*

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza unor "scrisori de trăsură" și/sau "chitanța diverse încasări", întrucât aceste **documente nu sunt documente justificative în baza cărora sa se efectueze înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli deductibile.** In consecința urmează a fi respinsă contestația societății pentru acest capat de cerere.

3. Cu privire la deducerea cheltuielilor în suma de X lei aferente serviciile de auditare prestate de X SRL.

**In fapt**, organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea de către societate a cheltuielilor în suma de X lei, aferente serviciilor de auditare facturate de X SRL, întrucât aceste servicii nu au fost necesare activității economice a contestatarii ci grupului din care societatea face parte, fiind o auditare a Pachetului de Raportare către Grup prin care firma prestatoare de servicii a facturat "Servicii profesionale referitoare la auditul pachetului de raportare către grup"

S-a constatat că pentru aceeași perioadă, în speta 2005 - 2009, S.C. X - X S.A. Slatina a beneficiat și de audit financiar statutar, întocmit de S.C. X S.R.L. Slatina, în conformitate cu prevederile art. 5, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Echipa de inspecție fiscală a constatat existența a două rapoarte de audit întocmite pentru aceeași perioadă, unul întocmit conform prevederilor legale (O.M.F.P. nr. 1752/2005) și unul întocmit în scopul auditării firmei OAO X din Rusia, beneficiarii rezultatelor activității auditorilor din cadrul S.C. X S.R.L. fiind auditorii "firmei mama".

Din documentele prezentate și din cele specificate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile profesionale referitoare la auditul Pachetului de Raportare către Grup nu sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri de către societatea verificată, aceste servicii fiind solicitate și destinate companiei OAO X din Rusia .

Societatea susține că efectuarea unor cheltuieli de către XXX pentru auditul situațiilor financiare IFRS care sunt incluse în situațiile financiare



consolidate ale companiei mama sunt justificate din punct de vedere economic/de afaceri. Principala cerinta pentru listarea companiei mama OAO X la Bursa de Valori din Londra este transmiterea la timp a situatiilor financiare consolidate IFRS auditate ale companiei mama incluzand toate filialele. Cheltuiala cu acest audit contribuie la realizarea veniturilor impozabile deoarece clientii XXX urmaresc informatiile din piata de capital. Informatiile de publicitate la Bursa din Londra pe care grupul le efectueaza asigura increderea clientilor in produsele societatilor din grup destinate vanzarii si in parteneriate sigure de afaceri.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 11 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 si pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...].*

*(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. [...].”*

Norme metodologice:

ART. 11.

*“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

*a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;*

*b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt. Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și precizările societății contestate, relevante în speță sunt instrucțiunile din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, în care se face referire la: (i) **serviciile intra-grup**, ca reprezentând activități (de ex. administrative, tehnice, financiare, comerciale, de management, coordonare și control pentru întregul grup) pentru care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească sau să le efectueze singură, și (ii) **activități ale acționariatului**, care reprezintă costuri ale acționariatului ce nu pot fi asimilate serviciilor, și anume, potrivit pct.7.9. din Ghid: într-un număr limitat de cazuri, o activitate intra-grup poate fi efectuată în legătură cu membri ai grupului, chiar dacă aceștia nu au nevoie de activitatea respectivă (și nu ar fi dispuși să plătească pentru ea dacă ar fi companii independente), o astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regulă compania-mamă sau un holding regional al companiei) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitatea sa de acționar; acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de către companiile beneficiare în legătură cu administrarea cărora au fost angajate aceste costuri de către acționari.

Potrivit prevederilor legislației naționale în domeniul prețurilor de transfer, completată cu documentele elaborate de organismele internaționale și ale Uniunii Europene în domeniul prețurilor de transfer, în **categoria costuri ale acționariatului** se includ, fără însă a se limita la acestea:

a) Costuri legate de structura juridică a societății-mamă, cum ar fi:

- costuri legate de adunările acționarilor societății-mamă, inclusiv costuri de publicitate;
- costuri legate de emisiunea de acțiuni ale societății-mamă;
- costuri ale consiliului de administrație al societății-mamă legate de atribuțiile statutare ale unui administrator în calitatea sa de membru al consiliului de administrație;
- costul respectării legislației fiscale de către societatea-mamă (declarații fiscale, contabilitate, etc.);

b) **Costuri legate de obligațiile de raportare ale societății-mamă, inclusiv consolidarea rapoartelor, cum ar fi:**

- **Costuri aferente raportului financiar consolidat al societății-mamă;**

- **Costuri aferente situațiilor financiare consolidate ale grupului;**

- Costuri legate de aplicarea și respectarea consolidării fiscale transfrontaliere;

- costuri aferente auditării societății-mamă;

[...]

d) Costurile activităților de management și control (monitorizare) aferente managementului și protejării investițiilor în participații, cu excepția cazului în care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească pentru aceste activități sau să le efectueze singură (în general aceste costuri trebuie considerate costuri ale acționariatului), cum ar fi:

- **Costurile aferente auditării de către societatea-mamă a conturilor filialei dacă această auditare se desfășoară exclusiv în interesul societății-mamă;**

- **Costurile aferente elaborării și auditării situațiilor financiare ale filialei în conformitate cu principiile contabile ale statului societății-mamă;**

[...]

f) Costuri aferente coterii inițiale a societății-mamă pe o bursă de valori și costuri aferente activităților legate de coteria la o bursă de valori a societății-mamă în anii următori coterii inițiale (de ex. pregătirea documentației cerute de organismul de supraveghere a pieței bursiere);

[...]

j) Alte activități considerate activități ale acționariatului, cum ar fi: activități legate de adoptarea și executarea, prin intermediul unor norme statutare și al unor reguli de conduită, a „governanței corporative” de către societatea-mamă sau de către grup în întregul său”.

Se reține că serviciile in cauza se incadreaza in categoria costuri ale acționariatului, care potrivit prevederilor anterior inserate, nu pot fi deduse, ținând seama că societatea nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea petentei ca la punctul 43, din Normele metodologice de aplicarea a art. 21 alin.(4) litera e) ce stipuleaza ca nu sunt deductibile cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, nu se incadreaza cheltuielile in cauza, deoarece pct. 43 prevede aceasta situatie la litera e):

"Art. 21 al. 4 e)

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

d) cheltuieli reprezentând diferența dintre prețul de piață și prețul de cumpărare preferențial, în cazul tranzacțiilor cu acțiuni efectuate în cadrul sistemului stock options plan;

**e) alte cheltuieli în favoarea acestora.."**

Pe de alta parte trebuie mentionat ca sustinerea "extrapoland interpretarea echipei de inspectie fiscala ar insemna ca nici un cost cu auditarea situatiilor anuale nu ar trebui sa fie acceptat", este rupta din context, din moment ce pentru aceeasi perioada societatea a beneficiat si de audit financiar statutar, intocmit de S.C. X S.R.L. Slatina, costurile cu acest audit fiind admise la deducere.

Prin urmare se retine ca nu sunt deductibile cheltuielile cu prestarea unor servicii de auditare a Pachetului de Raportare catre Grup, nefiind aferente activitatii economice a societatii, respectiv veniturilor obtinute, avand in prevederile legale de mai sus, ce prevad ca nu sunt deductibile cheltuielile ce se incadreaza in categoria costuri ale acționariatului, faptul ca societatea a beneficiat de un alt audit statutar pentru aceeasi perioada pentru care s-a admis deducerea cheltuielilor. În consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

## **B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Organele de inspectie fiscala, verificand obligatiile privind TVA pentru perioada 2006-2009, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata, in suma totala de X lei, formata din urmatoarele sume:

- X lei, taxa neadmisa la deducere pentru serviciile de transport prestate de SNTFM CFR Marfa SA,

- X lei, taxa neadmisa la deducere pentru prestarile de servicii de auditare facturate de XSRL,

- X lei taxa pe valoare adaugata contestata, colectata suplimentar pentru societatea din grupul fiscal, X Resita, fara a se formula motive si argumente, de fond, in sustinerea contestatiei.

Sustinerile societatii, sunt, in esenta, ca:

- pentru suma TVA de X lei neadmisa la deducere, aferenta serviciilor de transport prestate de SNTFM CFR Marfa SA, acest furnizor nu a emis

catre beneficiari, in perioada verificata, facturi fiscale, iar documentele "Chitanta diverse incasari" si "Scrisoare de trasura pentru vagon" sunt documente in baza carora se poate deduce taxa pe valoarea adaugata, intrucat deducerea taxei se poate face si cu alte documente specifice aprobate prin HG nr. 831/1997, invocand in acest sens dispozitiile art. 145 alin. (9) din Codul fiscal, adresa MFP nr. 110258/20.03.1998 si decizia CEJ pronuntata in cauza C-78/12 Evita-K;

- pentru suma TVA de X lei neadmisa la deducere, aferenta serviciilor de auditare facturate de XSRL, are drept de deducere, intrucat aceste cheltuieli participa la realizarea de venituri impozabile, raportarile auditate fiind necesare obtinerii indicatorilor economici intocmiti pe standarde internationale de raportare acceptati la Bursa de la Londra, indicatori dupa care si clientii se ghideaza in momentul in care iau decizia de a deveni clientii societatii.

Solicita a fi avute in vedere si argumentele formulate in contestatie la capitolul A - Impozit pe profit.

Societatea detine documentele necesare exercitarii dreptului de deducere a TVA si prin anularea dreptului de deducere a TVA se incalca principiul neutralitatii taxei, atata timp cat prestatorul a colectat TVA.

#### **In drept:**

1. Cu privire la suma TVA de X lei neadmisa la deducere, aferenta serviciilor de transport prestate de SNTFM CFR Marfa SA

Potrivit dispozitiilor Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003:  
Forma in vigoare in anul 2006

"ART. 145

*Dreptul de deducere*

*[...]*

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);*

***(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute***

**la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată."**

"ART. 155 Facturile fiscale

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.

[...]

(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.

(9) Prin derogare de la alin. (1), persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu au obligația să emită factură fiscală pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazurilor când beneficiarul solicită factură fiscală:

- a) transportul persoanelor cu taximetre, precum și transportul persoanelor pe baza biletelor de călătorie sau a abonamentelor;
- b) livrări de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestări de servicii către populație, consemnate în documente fără nominalizarea cumpărătorului;
- c) livrări de bunuri și prestări de servicii consemnate în documente specifice aprobate prin lege."**

Norme metodologice:

"51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare [...]."

Forma în vigoare începând cu 01.01.2007, astfel cum a fost modificată prin art. 1 pct. 115 din Legea nr. 343/2006, intrat în vigoare începând cu 01.01.2007, prevede la art. 146, în condițiile în care și art. 145 s-a modificat, având doar 5 alineate și nemaia având prevederi referitoare la factura fiscală sau situațiile în care se poate folosi un alt document:

"ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei."

Norme metodologice:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal **sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal**, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială."

"ART. 155 Facturile fiscale

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu

este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."



Se retine din prevederile legale inserate anterior, ca **pana la data de 31.12.2006** Codul fiscal prevedea ca deducerea TVA se putea face si in baza altor documente decat factura (fiscala), respectiv *alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997*, prevazandu-se ca persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu au obligația să emită factură fiscală in conditiile in care emit documente specifice aprobate prin lege, cu excepția cazurilor când beneficiarul solicită factură fiscală. Deci si in acest caz, la cererea contestatarei, prestatorul CFR Marfa ar fi trebuit sa ii emita facturi fiscale.

De altfel, art. 40 din Regulamentul de transport pe căile ferate din România aprobat prin O.G. nr. 7/2005, citat si anterior la punctul 2 de la Impozitul pe profit, prevede ca plata prestatiei de transport se face periodic, in baza facturilor emise de prestator, cand exista o conventie in acest sens:

"ART. 40

*Plata prestației de transport*

[...]

40.4. *Plata către operatorul de transport feroviar se face, după caz:*

40.4.1. *cu ocazia încheierii contractului de transport;*

40.4.2. *la eliberarea expediției;*

40.4.3. *periodic, prin facturare, atunci când există o convenție în acest sens.*

[...]."

**Dupa data de 01.01.2007**, astfel cum Codul fiscal a fost modificat prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a prevazut conditia ca pentru exercitarea deducerii TVA persoana impozabila sa *dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)*, iar prin normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a prevazut ca deducerea TVA se poate face si cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Potrivit art. 6 din Legea nr. 343/2006:

"ART. 6

*Începând cu data de 1 ianuarie 2007, se abrogă: [...]*

*7. Prevederile referitoare la factura fiscală (cod 14-4-10/A), factura (cod 14-4-10/aA) și avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A) din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 368 din 19 decembrie 1997, prevederile referitoare la factura fiscală din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul*

*circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 328 din 16 aprilie 2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte prevederi referitoare la facturi și facturi fiscale tipizate, cu regim special".*

Suma TVA neadmisa la deducere, de X lei, se compune din:

- suma de X lei reprezentand TVA dedusa de societate in baza documentelor din anul 2006,
- suma de X lei reprezentand TVA dedusa de societate in baza documentelor emise in perioada 2007-2009.

Retinand ca societatea solicita ca in sustinerea acestui capat de cerere sa fie avute in vedere si argumentele formulate in contestatie la capitolul A - Impozit pe profit, implicit si considerentele aratate la punctul - Impozit pe profit, unde am tratat cheltuielile cu serviciile de transport aferente prestatorului CFR MARFA, raman valabile si pentru acest punct.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, X. X S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei în baza unor documente precum „scrisori de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, emise de Societatea Națională de Transport Feroviar de Marfă „CFR MARFĂ” SA, fără să dețină facturi fiscale/facturi, în funcție de perioada incidentă.

Organul de soluționare a contestației reține că aceste documente nu se regăsesc în Anexa 1A “Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în această perioadă.

De altfel, nici toate documentele prevazute de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997, nu servesc ca document de deducere a cheltuielilor si taxei

pe valoarea adaugata, intrucat pentru fiecare din acestea HG nr. 831/1997 prevede la ce servesc, respectiv:

formularul Aviz de însoțire a mărfii "Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- document ce stă la baza întocmirii facturii";

formularul Chitanță "Servește ca:

- document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității;

- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (cu respectarea Regulamentului operațiunilor de casă) și în contabilitate."

Asa fiind, chiar daca Ministerul Finantelor Publice aproba utilizarea altor modele de formulare tipizate, comune pe economie, cu regim special, în locul formularelor menționate la art. 1, aprobarea in cauza se facea pentru utilizarea altui model de formular prevazut si **documentul astfel aprobat tinea locul doar a formularului care s-a avut in vedere la aprobarea inlocuirii**. Astfel este evident ca "scrisoarea de trasura" tine locul avizului de insotire a marfii, ce nu serveste ca document de inregistrare in contabilitatea a cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata deductibile. in mod asemanator "chitanța diverse încasări" tine locul "chitantei" ce serveste numai ca document de inregistrare in contabilitate a incasarii unei sume de bani in numerar.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, documentele în cauză nu furnizează toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) din Codul fiscal, nefiind prevăzute de formular, astfel că acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate.

De asemenea, se reține că documentele „scrisoare de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, nu conțin și nici formularul nu prevede toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, prevederi legale mai sus menționate.

Astfel, spre exemplificare, aceste documente nu cuprind informații cu privire la adresa și codul de înregistrare ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz, baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, potrivit art. 38 pct. 38.1 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2005 pentru aprobarea Regulamentului de transport pe căile ferate din România, scrisoarea de trăsură reprezintă documentul de transport “pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie”, iar la pct. 38.3 sunt precizate mențiunile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă scrisoarea de trăsură, printre acestea nefiind menționate informațiile cuprinse în mod obligatoriu în facturi fiscale/facturi.

Prin urmare, documentele "scrisoare de trăsură" și "chitanță diverse încasări" nu conțin toate elementele prevăzute la art.155 alin. (8), respectiv alin.(5), în funcție de perioada incidentă, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate și nu pot fi asimilate unor facturi deoarece sunt utilizate doar ca documente de transport pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie, respectiv ca documente pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, înregistrare în registrul de casă și evidența contabilă.

In consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

2. Cu privire la suma TVA de X lei neadmisa la deducere, aferenta serviciilor de auditare facturate de XSRL, societatea sustine ca aceste cheltuieli participa la realizarea de venituri impozabile, raportarile auditate fiind necesare obtinerii indicatorilor economici intocmiti pe standarde internationale de raportare acceptati la Bursa de la Londra, indicatori dupa care si clientii se ghideaza in momentul in care iau decizia de a deveni clientii societatii.

Cum acest subiect, al legaturii dintre aceste servicii de auditare facturate de XSRL si veniturile societatii, a fost tratat la punctul referitor la impozitul pe profit se retin ca aplicabile considerentele acolo aratate, incidente.

Sintetizand, s-a retinut ca serviciile de auditare facturate de XSRL nu sunt aferente activitatii economice a societatii, respectiv veniturilor obtinute, si ca se incadreaza in categoria costuri ale acționariatului fiind necesare grupului din care societatea face parte, de asemenea s-a retinut faptul ca societatea a beneficiat de un alt audit statutar pentru aceeasi perioada.

Potrivit art. 145, din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"ART. 145*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) taxabile [...]"*

Or, aceste operatiuni nu sunt prestate in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei, ci a altor societati din grup sau a societatii mama. Chiar contestatara care isi intemeiaza acest capat de cerere pe calculul unor indicatori in conformitate cu Standardele Bursei din Londra

precizeaza ca pe aceasta bursa sunt listate actiunile societatii mama - compania OAO X din Rusia, careia de fapt ii si este destinat auditul intocmit de XSRL. Cum nu se poate sustine ca, astfel, serviciile de audit prestate de XSRL nu au fost in folosul societatii mama, atunci nu se poate sustine ca aceste servicii au fost (si) in folosul contestarei. In consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3. Cu provire la suma de X lei taxa pe valoare adaugata contestata, colectata suplimentar pentru X Resita, fara a se formula motive si argumente, de fond, in sustinerea contestatiei sunt incidente prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*  
*[... ]c) motivele de fapt si de drept;”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*”Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei”.*

**În speta**, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*”Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei ”.*

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 neintemeiata.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(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 art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede :

#### **“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.”*

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 contestatarei.

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea deși contestă TVA stabilită suplimentar, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept

(documentele depuse in sprijinul sustinerilor sale neproband afirmatiile facute), 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 contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-MC X/2016, cu privire la suma contestată, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, **se va respinge contestația** formulată de SC XXX SA pentru suma totală de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respectiv **ca neintemeiată** pentru suma de 481.255 lei (X lei + X lei) **și ca nemotivată** pentru suma de X lei.

**C. In privinta accesoriilor contestate**, in suma de X lei (X lei aferente impozit pe profit suplimentar + X lei aferente TVA suplimentara) , avand in vedere ca nu se formuleaza argumente privind erori in modul de calcul al acestora, si prin aplicarea principiului *accesoriul urmeaza principalului*, se va respinge contestatia pentru suma de X lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) și lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **D E C I D E**

**Respingerea contestației formulate de SC XXX SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016 emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016, pentru suma totală de X lei reprezentand:**

- X lei **impozit pe profit** stabilit suplimentar,
- X lei accesorii aferente imp. pe profit stabilit suplimentar, din care:
  - X lei dobanzi/majorari de intarziere,
  - X lei penalitati de intarziere;
- X lei **TVA** stabilita suplimentar,
- X lei accesorii aferente TVA suplimentara, din care:
  - X lei dobanzi/majorari de intarziere,
  - X lei penalitati de intarziere.

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

Director General  
Ionuț Mișa

Sef Serviciu  
Itul Mihai

Inspector  
Florin Boian